

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ - TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Inventarizace – základní metodický prvek v účetnictví
Inventory – Basic Methodical Element in Accounting

Student: Jana Bařáková
Vedoucí bakalářské práce: Ing. Hana Bartková, Ph.D.

Ostrava 2016

Zadání bakalářské práce

Student: **Jana Bařáková**
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně
Téma: Inventarizace – základní metodický prvek v účetnictví
Inventory – Basic Methodical Element in Accounting
Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Teoretické aspekty inventarizace
3. Problematika inventarizace ve společnosti s ručením omezeným
4. Analýza a vyhodnocení výsledků
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

BĚHOUNEK, Pavel. *Společnost s ručením omezeným 2014 – prakticky včetně účetnictví a daní*. Olomouc: ANAG, 2014. 368 s. ISBN 978-80-7263-886-4.

RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2015*. 15. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. 1120 s. ISBN 978-80-7263-924-3.

SCHIFFER, Vladimír. *Vnitřní kontrolní systém. Významný nástroj ochrany majetku a hospodaření účetních jednotek*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 224 s. ISBN 978-80-7357-436-9.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Hana Bartková, Ph.D.**

Datum zadání: 20.11.2015

Datum odevzdání: 06.05.2016

Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci vypracovala samostatně, kromě přílohy č. 1.“

V Ostravě dne 6. 5. 2016


.....
Jana Bařáková

Obsah

1	Úvod.....	5
2	Teoretické aspekty inventarizace	7
2.1	Právní úprava inventarizace.....	7
2.1.1	Zákon o účetnictví.....	7
2.1.2	Vyhláška o inventarizaci majetku a závazků	8
2.2	Inventarizace majetku a závazků	8
2.3	Druhy inventarizací	9
2.3.1	Periodická inventarizace	9
2.3.2	Průběžná inventarizace.....	9
2.3.3	Fakultativní inventarizace	10
2.4	Druhy inventur.....	10
2.4.1	Fyzická inventura	10
2.4.2	Dokladová inventura	11
2.5	Pojištění	11
2.6	Dohoda o odpovědnosti	12
2.6.1	Dohoda o odpovědnosti za svěřené hodnoty.....	12
2.6.2	Dohoda o odpovědnosti za ztrátu svěřené věci	13
2.7	Inventarizační rozdíly	13
2.7.1	Manka, škody, přebytky	14
2.7.2	Účtování mank, škod a přebytků.....	15
2.7.3	Daňově uznatelné a neuznatelné náklady.....	25
2.7.4	Neúmyslná záměna zásob	26
2.7.5	Zpětná kontrola inventarizačních rozdílů.....	26
2.8	Příprava inventarizace	26
2.9	Inventarizační směrnice	27
2.10	Inventarizační komise.....	29
2.10.1	Dílčí inventarizační komise.....	30
2.11	Harmonogram inventarizací	31
2.12	Inventarizační dokumenty	31
2.12.1	Inventurní soupis	31
2.12.2	Inventarizační zápisy.....	32
2.13	Inventury u vybraných složek majetku a závazků	32

2.14	Oceňování majetku a závazků	35
2.15	Inventární čísla	37
2.16	Inventarizace a opravné položky	38
2.17	Chyby při inventarizaci	38
2.18	Operativní evidence	39
2.19	Audit účetní závěrky.....	39
3	Problematika inventarizace ve společnosti s ručením omezeným	41
3.1	Představení společnosti MUNARO Trade s.r.o.....	41
3.2	Vnitropodniková směrnice k inventarizaci majetku a závazků	42
3.2.1	Návrh vnitropodnikové směrnice	44
3.3	Průběh inventarizace.....	51
3.4	Inventarizační komise.....	51
3.5	Písemnosti.....	51
4	Analýza a vyhodnocení výsledků	52
4.1	Inventarizace skladových zásob	52
4.1.1	Možné inventarizační rozdíly v MUNARO Trade.....	54
4.2	Inventarizace pohledávek	59
4.3	Inventarizace závazků.....	60
4.4	Inventarizace hmotného majetku.....	60
4.4.1	Škoda na automobilu	62
4.4.2	Prodej automobilu	64
4.5	Opravné položky.....	65
4.5.1	Opravné položky k automobilu	65
4.5.2	Opravná položka k pohledávce	66
4.6	Inventarizace a účetní závěrka.....	66
5	Závěr	68
	Seznam použité literatury	70
	Seznam zkratk	73
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Bakalářská práce pojednává o inventarizaci majetku a závazků. S pojmem inventarizace se jistě setkal každý z nás, ať už jako majitel firmy, zaměstnanec nebo jen z doslechu. Inventarizace je nezbytnou součástí účetní závěrky. Jedině tak, se zajistí správnost účetnictví a ocenění majetku a závazků. Je nezbytné, aby se skutečné stavy rovnaly účetním, pokud tomu tak není, je nutné se s těmito rozdíly vypořádat a přijmout určitá opatření, aby se podobná situace do budoucna neopakovala. Proto není divu, že se inventarizace považuje za základní metodický prvek v účetnictví.

Hlavním cílem bakalářské práce je teoreticky popsat inventarizaci majetku a závazků, vyličit průběh inventarizace ve vybrané společnosti s ručením omezeným, navrhnout inventarizační směrnici, zobrazit výsledky zjištěné během inventarizačních prací, nastínit řešení případných inventarizačních rozdílů, opravných položek a potvrdit vzájemnou souvislost inventarizace a účetní závěrky.

Práce se dělí na dvě části, teoretickou a praktickou část. Teoreticko-metodická část je zaměřena na teoretické aspekty inventarizace, kde se nejprve bude zabývat právní úpravou inventarizace, především tedy zákonem o účetnictví a vyhláškou o inventarizaci majetku a závazků. Obecně se představí inventarizace majetku a závazků, její druhy a druhy inventur. Budou rozebrány možnosti pojištění majetku, odpovědnosti zaměstnance a vhodnost uzavření dohody o odpovědnosti se zaměstnancem. Další kapitola se zaměří na zjištěné inventarizační rozdíly, které jsou vyhodnoceny po srovnání skutečných stavů se stavy v účetnictví. Nebudou opomenuty ani daňově uznatelné a neuznatelné náklady, kterými vzniklá manka a škody jsou. V souvislosti s rozdíly může dojít k neúmyslné záměně zásob, čímž se bude zabývat další pasáž a rovněž možnosti, jak si inventarizační rozdíly zpětně zkontrolovat. Pozornost se musí věnovat i přípravě inventarizace, čímž se rozumí, jaký majetek a závazky se zahrnou do této kontroly. Pro společnost je podstatné sestavení inventarizační směrnice, inventarizační komise, harmonogramu inventarizací a inventarizačních dokumentů. U písemností je potřebné, aby byly stejné, a tak lehce porovnatelné. Nastíní se inventarizace jednotlivých druhů majetku a závazků a oceňování majetku a závazků. V práci se vysvětlí povinnost přiřazovat inventární čísla, vytvářet opravné položky a popíší se nejčastější chyby, které vznikají během inventarizačních činností. Do práce bude mimo jiné zařazena inventarizace operativní evidence, na kterou by se mohlo často ve společnostech opomenout. Jako poslední, ale velice důležitá, se uvede souvislost účetní závěrky a inventarizace.

Další část je aplikačně-ověřovací a věnuje se problematice inventarizace ve vybrané společnosti s ručením omezeným. Krátce bude představena firma MUNARO Trade s.r.o. a vzhledem k nepřítomnosti směrnice o inventarizaci majetku a závazků, se tato vnitropodniková směrnice navrhne. Následně se realizuje analýza a vyhodnotí se zjištěné výsledky při inventarizaci v konkrétní firmě a uvedou se eventuální příklady inventarizačních rozdílů.

V práci jsou použity metody jako popis, analýza, indukce a dedukce. Indukce je používána především u teoretických částí, kdy dochází k zobecnění poznatků a dedukce je využita u praktické části, kdy aplikujeme zjištěné poznatky na konkrétní případ.

2 Teoretické aspekty inventarizace

V kapitole teoretické aspekty inventarizace se zaměříme na obecnou úpravu inventarizace majetku a závazků.

2.1 Právní úprava inventarizace

Základní právní úpravou inventarizace majetku a závazků je:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoÚ“),
- České účetní standardy (dále jen „ČÚS“),
- zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce,
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“),
- vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků,
- vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
- vyhláška č. 503/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro zdravotní pojišťovny.

Právní úprava inventarizace má dlouhou historii. Ještě před vydáním ZoÚ, byly platné výnosy ministerstva financí, které byly později zrušeny vyhláškou o inventarizacích hospodářských prostředků.¹

2.1.1 Zákon o účetnictví

Inventarizaci upravuje ZoÚ, který nabyl účinnosti 1. 1. 1992 a inventarizaci majetku a závazků je věnována část pátá, § 29 a § 30.

Od 1. 1. 2016 vstupuje v platnost podstatná novela zákona, která mění ZoÚ. Je to zákon č. 221/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a některé další předpisy.

Novela ZoÚ přinesla pro rok 2016 řadu změn, ale v oblasti inventarizace majetku a závazků se jedná především o změny v účtování a názvech účtů.

¹ SVOBODOVÁ, 2013.

Hlavní obměny zákona jsou:²

- opětovně zavedené jednoduché účetnictví,
- rozdělení účetních jednotek podle velikosti na mikro, malé, střední a velké (kategorizace účetních jednotek),
- kategorizace konsolidačních skupin,
- změny v účetních zásadách a postupech,
- přesně definované subjekty veřejného zájmu,
- zpráva o platbách vládám,
- výroční zpráva a její zveřejnění,
- omezení vyplácení dividend.

2.1.2 Vyhláška o inventarizaci majetku a závazků

Vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků je ze dne 8. září 2010 a nabyla účinnosti 5. 10. 2010. Od té doby blíže specifikuje problematiku inventarizace.

V první části jsou uvedena obecná ustanovení, kde se vymezí používané pojmy v tomto zákoně. Nutno vyzdvihnout část druhou, která se zabývá inventarizační činností, aby se během inventarizace majetku a závazků na nic neopomenulo. Také upravuje její zajištění inventarizační komisí, harmonogram inventur, způsoby provedení fyzické a dokladové inventury, inventurní soupisy, označení majetku, průběžná inventarizace a inventarizace ve zvláštních případech. Třetí část se zabývá inventarizací vybraného majetku, což jsou kulturní památky a archeologické nálezy. I u těchto se stanoví jednotlivé činnosti, označení, provádění inventur a vystavení inventurního závěru. Část čtvrtá se zabývá přechodným ustanovením a část pátá účinností, která nastává 15. dnem od vyhlášení.³

2.2 Inventarizace majetku a závazků

Jak uvádí ZoÚ (§ 29 odst. 1), běžná definice inventarizace majetku a závazků je: „Účetní jednotky inventarizací zjišťují skutečný stav veškerého majetku a závazků a ověřují, zda zjištěný skutečný stav odpovídá stavu majetku a závazků v účetnictví (...).“ Inventarizace je důležitým prvkem, jelikož zabezpečuje průkaznost a věrohodnost účetnictví.

Součástí inventarizace je inventura, což znamená zjištění skutečného stavu majetku a závazků. Inventuru dělíme na fyzickou a dokladovou, také je možné využití obou způsobů.

² Zákon č. 221/2015 Sb.

³ Vyhláška č. 270/2010 Sb.

Než přejdeme k porovnání skutečného stavu se stavem v účetnictví, musí se tento zjištěný skutečný stav zapsat do inventurních soupisů. Až poté jej porovnáme s účetnictvím a následně zapíšeme inventarizační rozdíly, které musíme vyrovnat a zapsat do účetních knih.

Jakmile inventarizační komise, učiní rozhodnutí o způsobu vyúčtování s inventarizačními rozdíly, tak se inventarizace považuje za hotovu.⁴

2.3 Druhy inventarizací

Inventarizace se dělí na povinné (obligatorní) a dobrovolné (fakultativní). Povinná inventarizace se rozděluje podle souvislosti s účetní závěrkou na řádnou a mimořádnou. Členění řádné inventarizace je dále na periodickou a průběžnou inventarizaci.

Povinná inventarizace má podle ZoÚ přesně danou funkci a termín, kdy se uskuteční. U dobrovolné inventarizace si účetní jednotka může rozhodnout sama, zda ji bude provádět. Periodická se využívá u veškerého majetku a závazků, kdežto průběžná se používá jen u zásob.⁵

2.3.1 Periodická inventarizace

Periodická inventarizace se uskutečňuje na základě inventury fyzické, dokladové nebo na kombinaci těchto dvou metod. Inventura se provádí buď v den účetní závěrky, nebo pokud takto nelze učinit, tak 4 měsíce před koncem účetního období a maximálně 2 měsíce po účetním období. V tomto případě se skutečný stav majetku a závazků k rozvahovému dni zjistí tak, že se tento stav upraví o přírůstky či úbytky, které jsou nám známy z dokladové inventury.⁶

2.3.2 Průběžná inventarizace

Průběžná inventarizace se provádí fyzickou nebo dokladovou inventurou. Uskutečňuje se kdykoli za hospodářský nebo kalendářní rok a to přinejmenším jednou. Skutečné stavy můžeme zachytit v inventurních soupisech. Pokud se účetní jednotka rozhodne nevystavit inventurní soupisy, musí vystavit potřebné doklady k zachycení příjmů, výdajů ze skladu. Zjištěné inventarizační rozdíly se zapíší na skladní karty a je žádoucí o nich ihned účtovat.⁷

Jak uvádí Ryneš (2015, str. 72): „(...) možnost jejího provádění je vyhrazena pouze pro inventarizace zásob, které se účtují podle druhů nebo podle místa jejich uložení nebo

⁴ SCHIFFER, 2005.

⁵ SCHIFFER, 2009.

⁶ SCHIFFER, 2005.

⁷ SCHIFFER, 2010.

hmotně odpovědných osob, a dále pro dlouhodobý hmotný movitý majetek, který vzhledem k funkci, kterou plní je v soustavném pohybu a nemá stálé místo, kam náleží (např. nákladní železniční vagóny).“

2.3.3 Fakultativní inventarizace

Fakultativní inventarizace je inventarizací mimořádnou. Uskutečňuje se na základě rozhodnutí účetní jednotky, nikoli zákona. Provádí se v době, kdy potřebujeme zjistit skutečný stav ihned. Bez čekání na povinnou inventarizaci. Je výsledkem nečekané, mimořádné situace, kterou jsme nemohli předvídat (např. krádež, živelná pohroma, nástup nových zaměstnanců). Tyto situace by měly být zachyceny v interních předpisech každé účetní jednotky. Provádí se na celém majetku nebo jen na jeho části.⁸

2.4 Druhy inventur

Inventarizaci předchází inventura, tj. zjištění skutečného stavu majetku a závazků. Máme dva způsoby inventury a to:

- fyzickou nebo
- dokladovou.

Zvolený způsob inventury závisí na druhu majetku a závazků. Fyzická inventura je významnější a užitečnější než dokladová.

Průběh inventury nekončí zvolením způsobu inventury a zjištěním skutečného stavu. Další úkony jsou, že se vytvoří inventurní soupisy, rozhodne se, jak se naloží s majetkem, který je navíc nebo pro něj nemáme využití, jestli je zajištěna dostatečná bezpečnost, údržba a oprava majetku. Zjistíme, jaké množství zásob chybí nebo je poškozené, zničené a proč tomu tak je, aby se mohlo takovým situacím předejít. V neposlední řadě se vypořádáme s pohledávkami a doúčtujeme chybějící účetní operace.⁹

2.4.1 Fyzická inventura

Fyzická inventura se použije u zjišťování skutečného stavu majetku hmotné povahy, ale i nehmotné povahy. Jedná se především o materiál, zboží, peněžní prostředky v hotovosti, dlouhodobý hmotný majetek atd.

K zjištění skutečného stavu se majetek počítá, váží, měří či jen ohledává pouhým pohledem. Velmi zřídka se používá technického propočtu. Ten by se měl brát v úvahu jako

⁸ SCHIFFER, 2005.

⁹ SCHIFFER, 2009.

poslední možná možnost. Účetní jednotka si sama stanoví situace, kdy bude propočet používat. Například pokud zjištění skutečného stavu je nebezpečné nebo obtížné.

Když je materiál nebo zboží dodáváno v obalech, které jsou na první pohled nepoškozené, zkontroluje se dodané množství podle informací udaných na obalu nebo v dokladech. Podmínkou je, že se náhodně provede inventura u některých dodaných položek.

Jako „ale“ můžeme uvést, zda při zjišťování skutečného stavu využívat evidenční podklady. Pokud se účetní jednotka rozhodne provést fyzickou inventuru v závislosti na evidenci, bude do inventurního soupisu zapisovat jen zjištěné rozdíly. Druhou volbou je nezávisle na evidenci, kdy se do inventurního soupisu budou uvádět skutečné stavy. Tato alternativa je pracnější.¹⁰

2.4.2 Dokladová inventura

Dokladová inventura se rovněž používá u zjišťování skutečného stavu majetku a závazků, ale pro položky nehmotné povahy (např. cenné papíry a podíly, pohledávky, závazky, rezervy aj.), které nelze zjistit fyzickou inventurou. Výjimku tvoří dlouhodobý hmotný majetek, který není přítomen v místě, kde se provádí inventura.

Jak už vyplývá z názvu, tak dokladová inventura spočívá v ověřování skutečného stavu pomocí dokladů, smluv a dalších písemností.¹¹

2.5 Pojištění

Pojištění majetku si podnikatel může sjednat jako prevenci před škodou způsobenou živelnou pohromou, či zlodějem. Pojistka mu zajistí nárok na peněžitou náhradu od pojišťovny. Podle § 24 odst. 10 ZDP se o živelnou pohromu jedná při:

- požáru, výbuchu, blesku,
- povodni, záplavě,
- vichřici, krupobití,
- sesuvu půdy, laviny, zřícení skal,
- zemětřesení.

V případě odcizení majetku musíme mít potvrzení od Policie ČR, že pachatel je neznámý.

Některé pojišťovny hradí ušlý zisk, tedy příjem, který nenastal z důvodu odstraňování škody a majetek, na kterém škoda vznikla, nemohl být používán k běžné činnosti.¹²

¹⁰ SCHIFFER, 2009.

¹¹ SCHIFFER, 2009.

Pojištění odpovědnosti zaměstnance je vhodné uzavřít s pojišťovnou, když má zaměstnanec odpovědnost za nějaký majetek nebo finanční prostředky a mohlo by se stát, že dojde k jejich poškození. Pro zaměstnance to znamená jediné, že pokud zavíní škodu při výkonu povolání a zaměstnavatel po něm bude chtít náhradu, tak ji za něj uhradí pojišťovna. Za pojištění se pochopitelně platí měsíčně určitá částka, ve výši několika tisíc korun. Ale na druhou stranu je taková pojistka vhodné opatření do budoucna, jelikož nikdy nevíme, co se může přihodit. Pracovník tak nebude muset jednorázově vynaložit požadovanou náhradu společnosti, která se může vyšplhat až do několika desítek tisíc korun. Především by si takové pojištění měli sjednat osoby, které mají podepsanou dohodu o hmotné odpovědnosti.

Pojištění se vztahuje jak na vzniklou škodu na majetku, manko na zásobách či v pokladně, tak i na vzniklou škodu třetí osobě.¹²

2.6 Dohoda o odpovědnosti

Je vhodné, se zaměstnanci uzavřít dohodu o odpovědnosti, jelikož při inventarizační činnosti může dojít ke vzniku manka, či schodku a bez uzavřené dohody, by účetní jednotka nemohla po zaměstnancích požadovat náhradu škody.

Vzniklá škoda se uhradí v penězích nebo se škoda napraví jiným způsobem (např. opravou). Pokud škoda vznikla neúmyslně, tak je její maximální výše 4,5 násobku průměrné měsíční mzdy. V ostatních případech je rozhodnutí ponecháno na účetní jednotce.

2.6.1 Dohoda o odpovědnosti za svěřené hodnoty

Každý zaměstnanec, kterému je svěřen majetek či finanční prostředky firmy, by měl mít podepsanou dohodu o odpovědnosti. Dohodu lze podepsat jen s osobou, která má 18 let, je svéprávná a to jedinečně písemnou formou. Taková dohoda obsahuje:

- údaje o zaměstnavateli,
- údaje o zaměstnanci,
- text dohody,
- místo a datum uzavření dohody,
- podpis zaměstnance a zaměstnavatele.

Text dohody o odpovědnosti se většinou skládá z popisu vykonávané práce zaměstnance, za jaký majetek, zásoby, peněžní prostředky, ceniny nese pracovník

¹² <http://www.ceskapojistovna.cz/p?pojisteni-majetku-firmy>

¹³ <http://www.epojisteni.cz/pojisteni-odpovednosti-zamestnance-pojisteni-na-blbost/>

odpovědnost a jaký byl jejich stav při převzetí. Také se upravuje, jaký bude následný postup při vzniku manka, schodku.

Pokud zaměstnanec se vzniklou škodou nemá co dočinění nebo škoda vznikla v důsledku pochybení zaměstnavatele, může být zbaven povinnosti nahradit škodu zaměstnavateli.

Zaměstnanec má právo od dohody odstoupit v případě výkonu jiné činnosti, nebo pokud na pracovišti vznikly nevyhovující podmínky k výkonu práce, tedy brání v řádném nakládání se svěřenou hodnotou. Odstoupit od dohody lze jen písemně.

Dohoda zaniká při ukončení pracovního poměru, nebo jestliže zaměstnavatel obdržel písemnou formu odstoupení od dohody. Doba odstoupení od dohody může nastat i později, pokud je v textu uvedeno jiné datum odstupu.

Inventura se provádí vždy při uzavření dohody o odpovědnosti za svěřené hodnoty se zaměstnancem, při ukončení dohody a ukončení pracovního poměru.¹⁴

2.6.2 Dohoda o odpovědnosti za ztrátu svěřené věci

Dohoda o odpovědnosti za ztrátu svěřené věci se uzavírá písemně a vztahuje se na věci, které byly zaměstnanci předány k používání. Jedná se o ztrátu nástrojů, ochranných pracovních prostředků a jiných podobných věcí. Osoba, se kterou se dohoda uzavírá, musí mít alespoň 18 let a být svéprávná.

V případě, že zaměstnanec nezavinil ztrátu svěřené věci a může prokázat, že je nevinný, tak ho zaměstnavatel zproští povinnosti nahradit ztrátu.

Za předpokladu, že zaměstnavatel nevytvořil potřebné podmínky, lze od dohody odstoupit, a to jedině písemnou formou. Dohoda je ukončena buď při rozvázání pracovního poměru, nebo při odstoupení od dohody.¹⁵

2.7 Inventarizační rozdíly

Při porovnávání skutečných stavů se stavy v účetnictví dochází ke zjištění inventarizačních rozdílů a účetní jednotka se s nimi musí vypořádat. Jsou to manka (schodky), škody, přebytky. V účetnictví se častěji vyskytují manka a škody než přebytky.

Cílem inventarizace je nejen zjištění inventarizačních rozdílů, ale také hledání příčiny vzniku rozdílů a jak jim do budoucna zamezit. Inventarizace účetním jednotkám přináší

¹⁴ Zákon č. 262/2006 Sb.

¹⁵ Zákon č. 262/2006 Sb.

mnoho užitečných informací, na které by se jinak nemuselo přijít (odhalení majetku, zásob, které jsou nepotřebné, nalezení poškozeného majetku a zajištění potřebné opravy atd.).¹⁶

2.7.1 Manka, škody, přebytky

Manko neboli schodek nastává, když skutečný stav majetku a závazků je nižší než stav v účetnictví. Přebytek nastává za předpokladu, že skutečný stav majetku a závazků je vyšší než stav v účetnictví. Z toho vyplývá, že se účetní stav upravuje podle zjištěné skutečnosti.

Musíme od sebe oddělovat manka a přirozené úbytky. Manka se člení na zaviněná a nezaviněná (např. ztráta). Přirozené úbytky se upravují ve vnitropodnikových směrnících (např. odpaření, zkažení). Rozlišují se přirozené úbytky do normy a nad normu. Přirozené úbytky jsou především u zásob, tj. materiál, zboží, nedokončená výroba a polotovary.

Manka zaviněná, nezaviněná a úbytky nad normu se účtují na účet 549 – *Manka a škody z provozní oblasti*. Přirozené úbytky do normy se účtují do nákladu jako spotřeba. Nejčastěji u materiálu na účet 501 – *Spotřeba materiálu*, u zboží 504 – *Prodané zboží*. Jestliže je manko na finančním majetku nebo v pokladně, účtuje se na 569 – *Manka a škody na finančním majetku*. Manko v pokladně se také nazývá schodek.

Pokud je známo, že za manko může zaměstnanec a má podepsanou hmotnou odpovědnost, tak se předepíše zaměstnanci jako pohledávka. Kdyby neměl podepsanou hmotnou odpovědnost, tehdy lze manko vymáhat jen soudní cestou.

Některé škody nastanou jen zřídka, jsou tedy výsledkem mimořádné události a do roku 2015 se účtovaly na účet 582 – *Škody*. Jedná se o živelné pohromy a krádeže.

Škody v některých případech nahradí pojišťovny, účet 648 – *Ostatní provozní výnosy*. U mimořádných škod se do roku 2015 používal účet 688 – *Ostatní mimořádné výnosy*. Náhrada škody na finančním majetku a v pokladně je spojena s účtem 669 – *Ostatní finanční výnosy*.¹⁷

Od roku 2016 dochází ke zrušení účtové skupiny 58 a 68, kde se účtovaly mimořádné náklady a výnosy. Účtová skupina 68 zcela zaniká, ale účtová skupina 58 je určena pro změny stavu zásob vlastní činností a aktivace.

Mimořádné náklady ze skupiny 58 se proto nyní účtují na vrub účtů účtových skupin 54 a 56. Mimořádné výnosy se nově zaúčtují ve prospěch účtů 64. a 66. účtové skupiny.

¹⁶ RYNEŠ, 2015.

¹⁷ RYNEŠ, 2015.

Škody, které vznikly mimořádnou událostí, jsou zachyceny na účet 547 – *Mimořádné provozní náklady*. V situaci, kdy nám pojišťovna nahradí takovou škodu, použijeme výnosový účet 647 – *Mimořádné provozní výnosy*.

2.7.2 Účtování mank, škod a přebytků

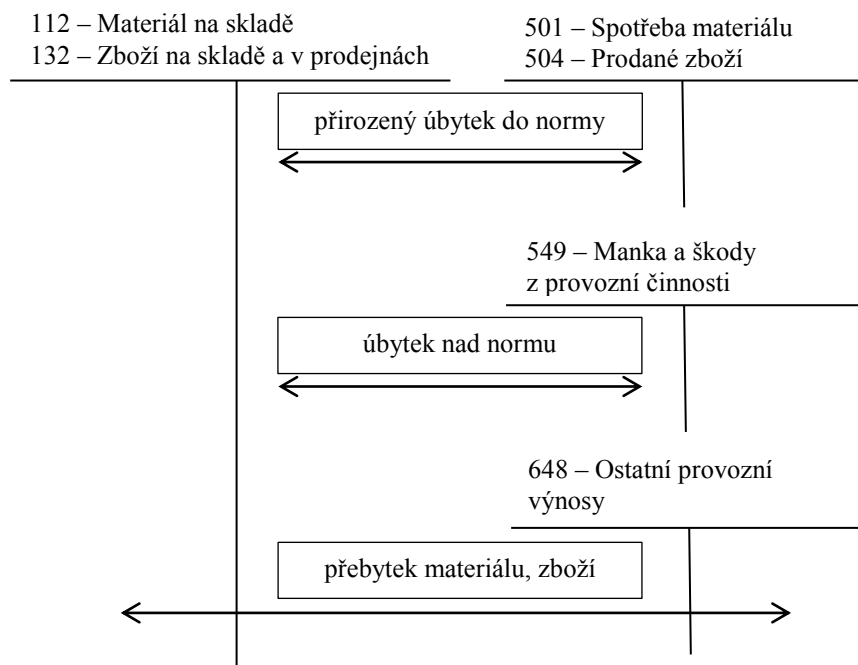
Sklad materiálu, či zboží

Pokud se zjistí přirozený úbytek do normy ve skladě materiálu, či zboží, tak se o tuto hodnotu sníží účet 112 – *Materiál na skladě* nebo 132 – *Zboží na skladě a v prodejnách* na straně Dal (dále jen „D“) a zároveň vzniknou náklady na straně Má dáti (dále jen „MD“) účtu 501 – *Spotřeba materiálu* nebo 504 – *Prodané zboží*, viz Obr. 2.1.

Úbytek nad normu (manko), se zaúčtuje ve prospěch účtu 112 – *Materiál na skladě* nebo 132 – *Zboží na skladě a v prodejnách* a na vrub účtu 549 – *Manka a škody z provozní činnosti*, viz Obr. 2.1.

Přebytek na skladě materiálu a zboží se zachytí jako přírůstek na straně MD účtu 112 – *Materiál na skladě* a 132 – *Zboží na skladě a v prodejnách*, spolu s účtem 648 – *Ostatní provozní výnosy*, na straně D, viz Obr. 2.1.

Obr. 2.1 Účtování na skladě materiálu a zboží



Zdroj: vlastní zpracování

Zásoby vlastní výroby

O zásobách vlastní výroby účtujeme v účtové skupině 12 a jsou zde zahrnuty účty:

- 121 – *Nedokončená výroba,*
- 122 – *Polotovary vlastní výroby,*
- 123 – *Výrobky,*
- 124 – *Mladá a ostatní zvířata jejich skupiny.*

Do roku 2015 se o jakékoliv změně na zásobách, účtovalo v účtové skupině 61 – *Změna stavu zásob vlastní činnosti*. Skupina 61 zahrnuje tyto účty:

- 611 – *Změna stavu nedokončené výroby,*
- 612 – *Změna stavu polotovarů vlastní výroby,*
- 613 – *Změna stavu výrobků,*
- 614 – *Změna stavu zvířat.*

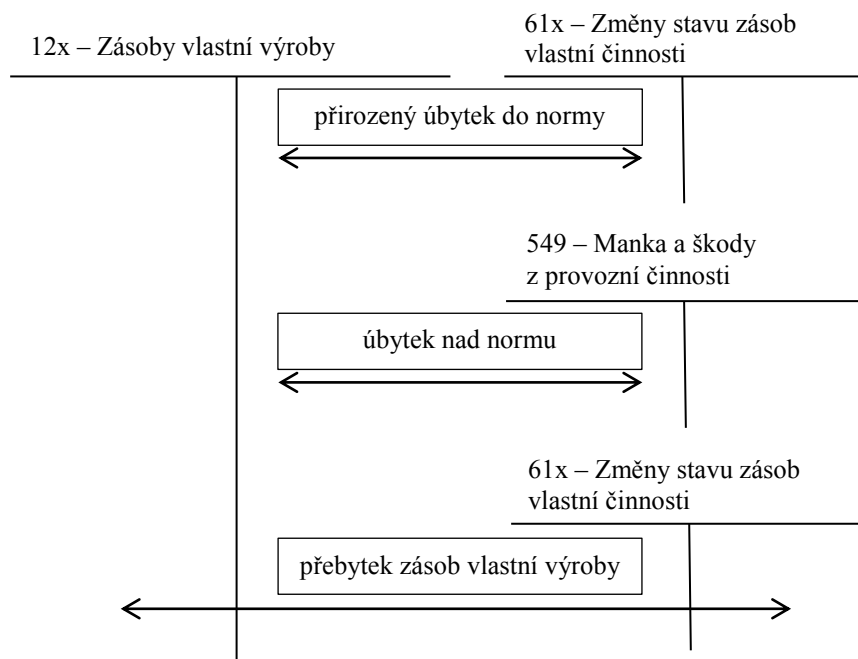
Přirozený úbytek do normy u zásob vlastní výroby, se nejprve zaúčtuje jako úbytek zásob na straně D účtové skupiny 12 – *Zásoby vlastní výroby* a dále se na straně MD použije příslušný účet z účtové skupiny 61 – *Změny stavu zásob vlastní činnosti*, viz Obr. 2.2.

Úbytek nad normu, se účtuje ve prospěch účtové skupiny 12 – *Zásoby vlastní výroby* a na vrub účtu 549 – *Manka a škody z provozní oblasti*, viz Obr. 2.2.

U přebytku zásob vlastní výroby, se použije účet z účtové skupiny 12 – *Zásoby vlastní výroby*, kde se bude účtovat na straně MD a účet z účtové skupiny 61 – *Změna stavu zásob vlastní činnosti*, kde se bude účtovat na straně D, viz Obr. 2.2.

Obr. 2.2 Účtování o zásobách v roce 2015

Účtování pro rok 2015



Zdroj: vlastní zpracování

Jelikož došlo od roku 2016, ke zrušení účtové skupiny *61 – Změna stavu zásob vlastní činnosti*, tak se účtování o změně stavu zásob vlastní výroby, přesunulo do nákladů. Nyní ho najdeme v účtové skupině *58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace*, v níž nalezneme tyto účty týkající se změny stavu:

- *581 – Změna stavu nedokončené výroby,*
- *582 – Změna stavu polotovarů,*
- *583 – Změna stavu výrobků,*
- *584 – Změna stavu mladých a ostatních zvířat.*

Účtová skupina *12 – Zásoby vlastní činnosti* zůstává nezměněná.

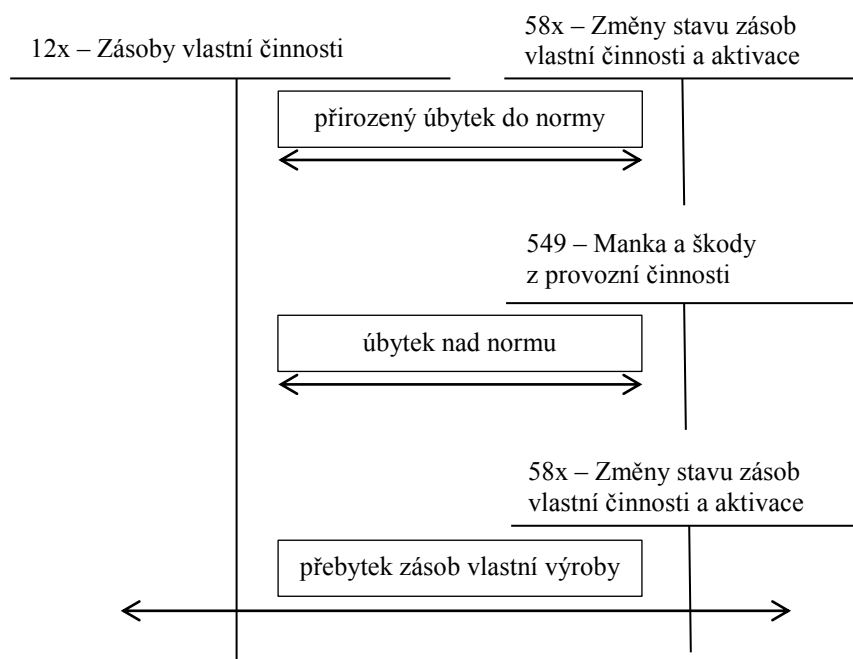
Od roku 2016, se o manko do normy, účtuje na straně D skupiny účtů *12 – Zásoby vlastní činnosti* a na straně MD 58. účtové skupiny, viz Obr. 2.3.

Manko nad normu, se zachytí stejně jako v roce 2015, a to ve prospěch účtové skupiny *12 – Zásoby vlastní činnosti* a na vrub účtu *549 – Manka a škody z provozní činnosti*, viz Obr. 2.3.

Opět nastává změna, při účtování přebytku zásob, kdy se na stranu D запиše účet 58. účtové skupiny a na stranu MD účet ze skupiny *12 – Zásoby vlastní činnosti*, viz Obr. 2.3.

Obr. 2.3 Účtování o zásobách v roce 2016

Účtování pro rok 2016



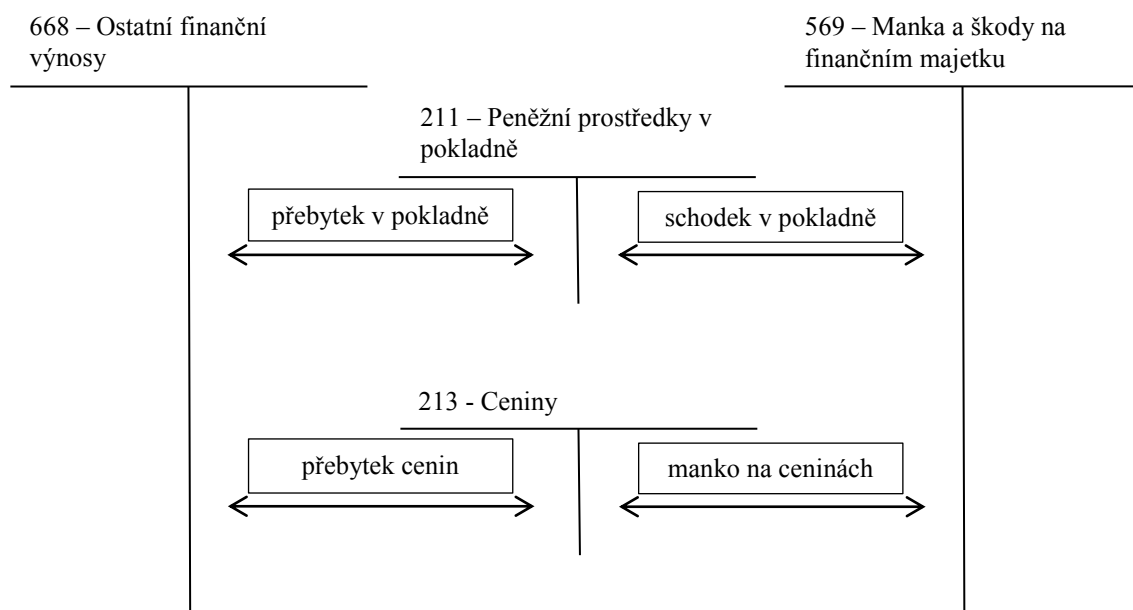
Zdroj: vlastní zpracování

Pokladna a ceniny

Přebytek v pokladně, se účetně zachytí na vrub účtu 211 – *Peněžní prostředky v pokladně* a ve prospěch účtu 668 – *Ostatní finanční výnosy*. Naopak schodek, se zaúčtuje ve prospěch účtu 211 – *Peněžní prostředky v pokladně* a na vrub účtu 569 – *Manka a škody na finančním majetku*, viz Obr. 2.4.

Nově zjištěné ceniny, se účtují jako přírůstek na straně MD účtu 213 - *Ceniny* a zároveň se zaznamenají na účet 668 – *Ostatní finanční výnosy*, na stranu D. Účtování chybějících cenin se provede ve prospěch účtu 213 - *Ceniny* a na vrub účtu 569 – *Manka a škody na finančním majetku*, viz Obr. 2.4.

Obr. 2.4 Účtování o pokladně a ceninách



Zdroj: vlastní zpracování

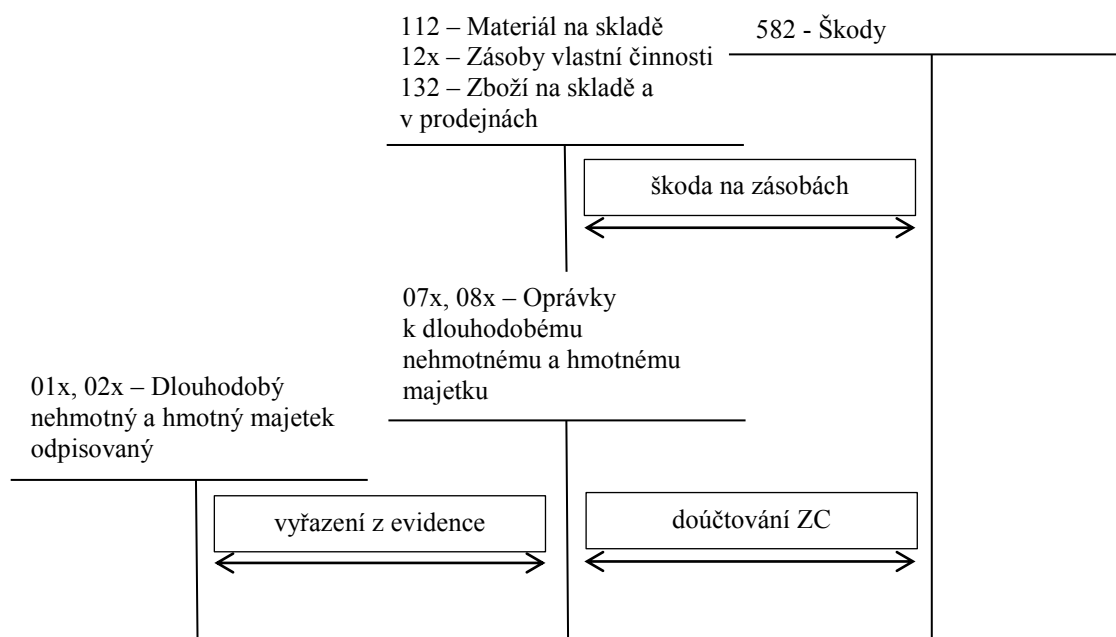
Škoda na zásobách a vyřazení majetku v důsledku škody

Škoda, kterou zapříčinila živelná pohroma, nebo byl majetek ukraden, se do roku 2015, účtovala na vrub účtu 582 – *Škody* a ve prospěch jednoho z účtů 112 – *Materiál na skladě*, 132 – *Zboží na skladě a v prodejnách* nebo některý z účtů ze skupiny 12 – *Zásoby vlastní činnosti*. Záleží, jaký druh zásob byl poškozen.

Pokud je majetek odpisován a v důsledku škody má být vyřazen, tak se nejprve doúčtuje zůstatková cena. Tento zápis se provede ve prospěch účtu ze skupiny 07x – *Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku* nebo 08x – *Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku* a na vrub účtu 582 – *Škody*. Když se oprávky rovnají pořizovací ceně, může být majetek vyřazen z evidence dlouhodobého majetku. Na straně D, se sníží odepsaný majetek z účtové skupiny 01 – *Dlouhodobý nehmotný majetek* nebo 02 – *Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný* a na straně MD jednoho z účtů skupiny 07 nebo 08, se provede zaúčtování pořizovací ceny majetku a tím je majetek zcela vyřazen z evidence viz Obr. 2.5.

Obr. 2.5 Účtování o škodě v roce 2015

Účtování pro rok 2015

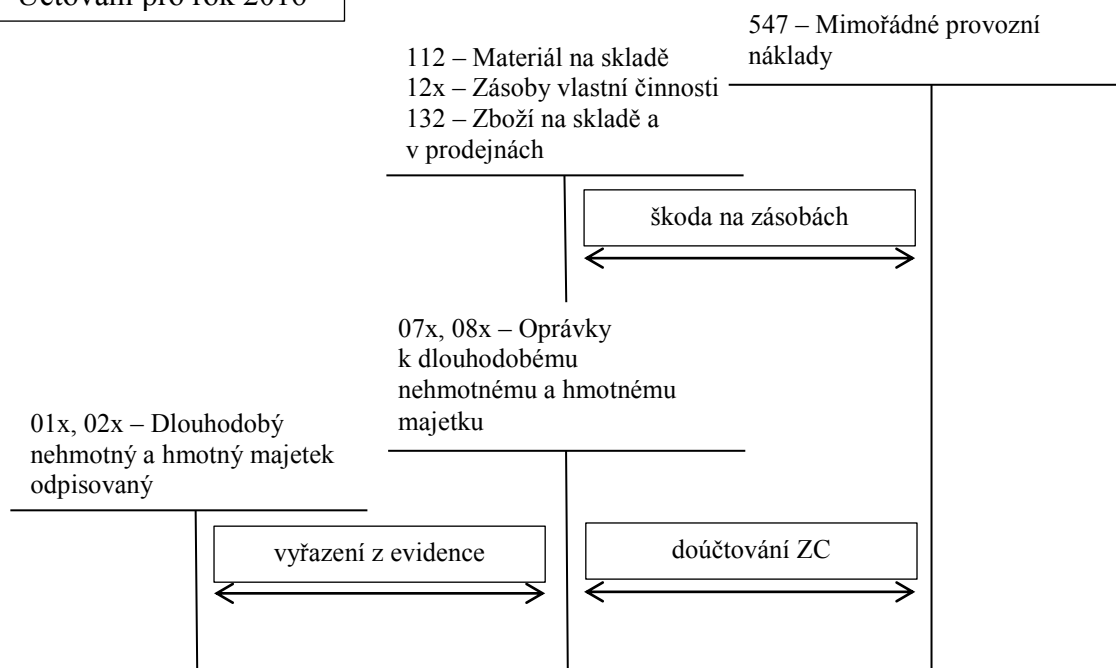


Zdroj: vlastní zpracování

V roce 2016, došlo ke zrušení mimořádných nákladů a výnosů, proto se o škodách účtuje na nově vytvořený účet 547 – *Mimořádné provozní náklady*, viz Obr. 2.6. Princip účtování, zůstává stejný jako v roce 2015.

Obr. 2.6 Účtování o škodě v roce 2016

Účtování pro rok 2016

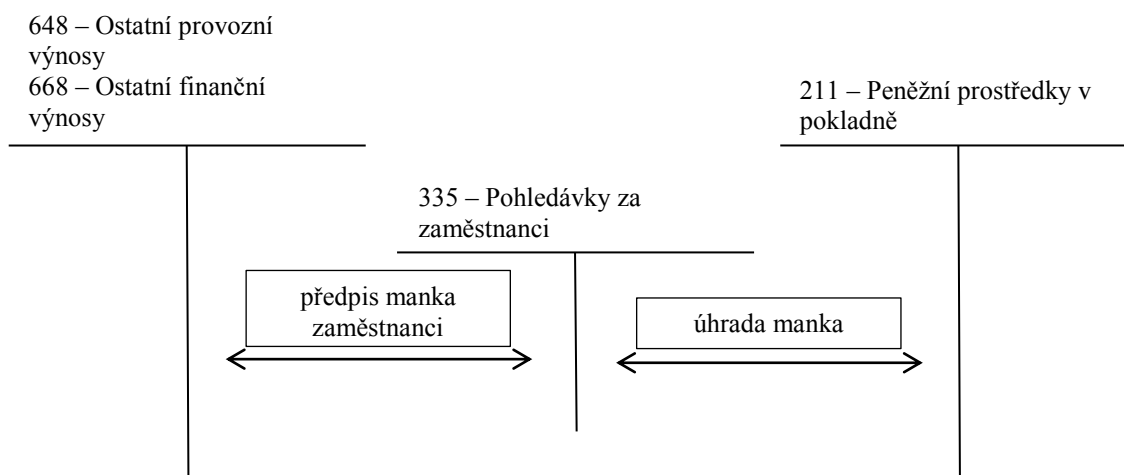


Zdroj: vlastní zpracování

Předpis manka zaměstnanci a následná úhrada

Po zaměstnanci můžeme požadovat zaplacení vzniklého manka, ale jen za předpokladu, že má podepsanou dohodu o odpovědnosti. V takovém případě, se předepíše manko k úhradě zaměstnanci na vrub účtu 335 – *Pohledávky za zaměstnanci* a ve prospěch účtu 648 – *Ostatní provozní výnosy* nebo u schodku 668 – *Ostatní finanční výnosy*. Následná úhrada manka se účetně zachytí na vrub účtu 211 – *Peněžní prostředky v pokladně* a ve prospěch účtu 335 – *Pohledávky za zaměstnanci*, viz Obr. 2.7.

Obr. 2.7 Účtování o náhradě manka zaměstnancem



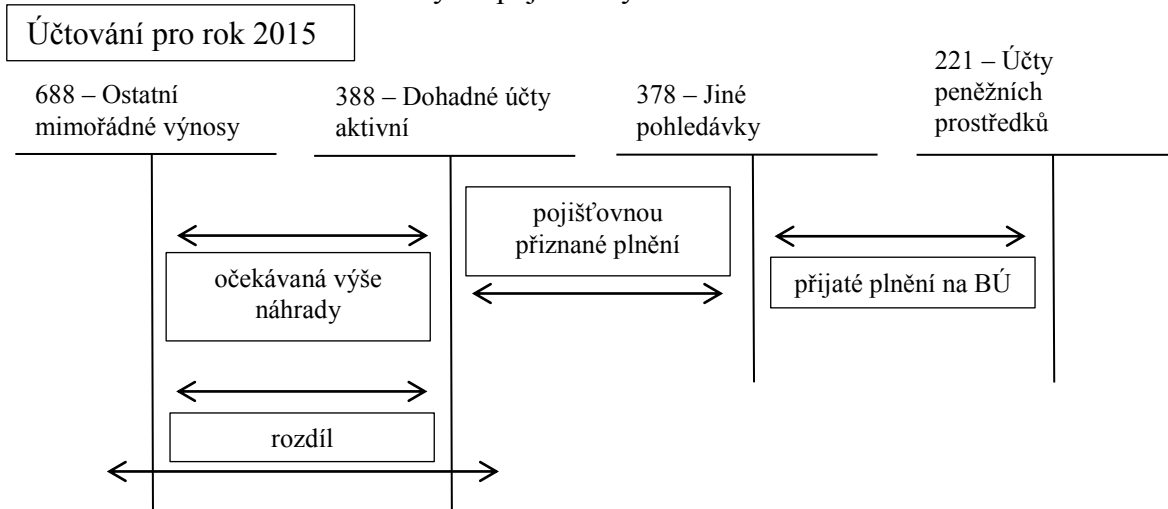
Zdroj: vlastní zpracování

Náhrada od pojišťovny

Pokud účetní jednotce vznikne škoda, může její náhradu požadovat po pojišťovně. Účetní jednotka zaúčtuje náhradu, kterou očekává od pojišťovny ve prospěch účtu 688 – *Ostatní mimořádné výnosy*, který se používal do roku 2015 a na vrub účtu 388 – *Dohadné účty aktivní*. Pojišťovnou přiznané plnění je spojeno s navýšením pohledávek na straně MD účtu 378 – *Jiné pohledávky* a snížením aktivního účtu 388 – *Dohadné účty aktivní*, na straně D. Přijetí náhrady od pojišťovny se účetně запиše na vrub 221 – *Účty peněžních prostředků* a ve prospěch účtu 378 – *Jiné pohledávky*, viz Obr. 2.8.

Mezi skutečnou výší náhrady a očekávanou výší může vzniknout rozdíl. Pokud je pojišťovnou přiznané plnění větší než očekávaná náhrada, tak se zachytí na vrub účtu 388 – *Dohadné účty aktivní* a ve prospěch účtu 688 – *Ostatní mimořádné výnosy*. V opačném případě, kdy je očekávaná výše náhrady vyšší než opravdu přijatá náhrada, tak se účtuje ve prospěch účtu 388 – *Dohadné účty aktivní* a na vrub účtu 688 – *Ostatní mimořádné výnosy*, viz Obr. 2.8.

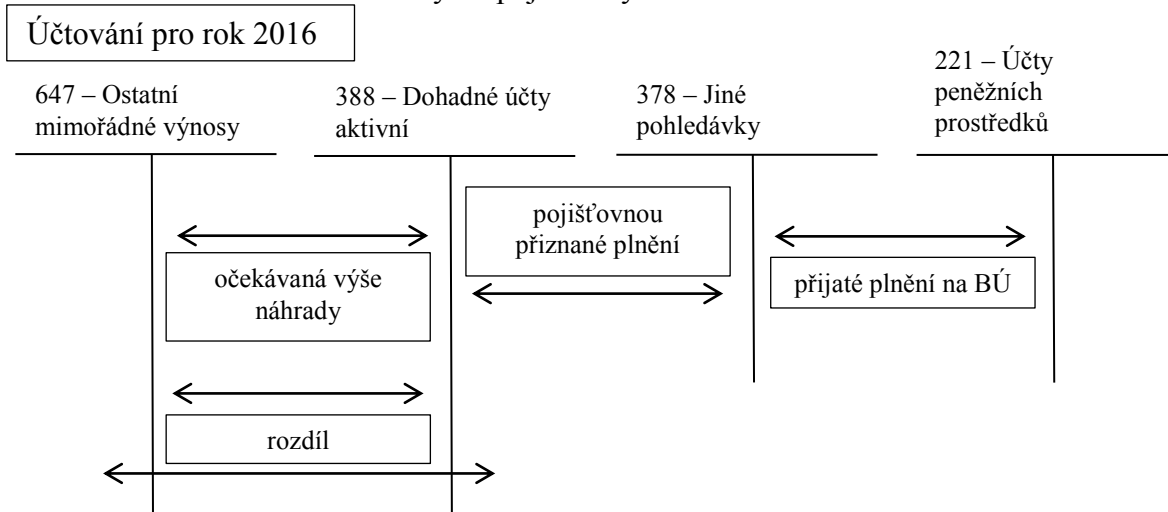
Obr. 2.8 Účtování o náhradě škody od pojišťovny v roce 2015



Zdroj: vlastní zpracování

Opět se setkáváme se změnou, ke které došlo v roce 2016, kdy se zrušily mimořádné náklady a výnosy. Místo účtu 688 – *Ostatní mimořádné výnosy*, se nyní používá účet 647 – *Mimořádné provozní výnosy*. Z toho vyplývá, že systém účtování je stejný, jen došlo ke změně účtu, viz Obr. 2.9.

Obr. 2.9 Účtování o náhradě škody od pojišťovny v roce 2016



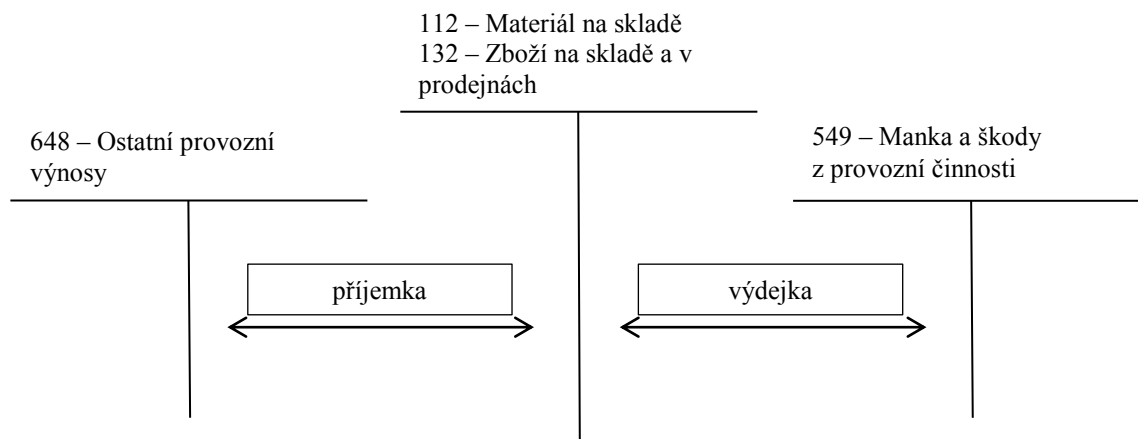
Zdroj: vlastní zpracování

Vzájemné vyrovnání manka a přebytků

Když dojde k neúmyslné záměně zásob, které jsou si podobné a těžko rozeznatelné, můžeme vzniklé manko a přebytek vzájemně vyrovnat. Vystaví se příjemka na materiál či zboží, které na skladě chybí a zaúčtuje se na vrub účtu 112 – *Materiál na skladě* nebo 132 – *Zboží na skladě a v prodejnách* a ve prospěch účtu 648 – *Ostatní provozní výnosy*. Také se vyhotoví výdejka na zásoby, které jsou navíc a účtuje se ve prospěch účtu 112 – *Materiál na*

skladě nebo 132 – Zboží na skladě a v prodejnách a na vrub účtu 549 – Manka a škody z provozní činnosti, viz Obr. 2.10.

Obr. 2.10 Účtování o vzájemném vyrovnání mank a přebytků



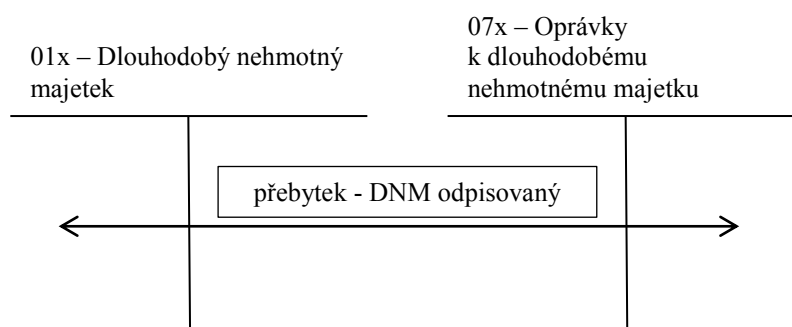
Zdroj: vlastní zpracování

Nově zjištěný dlouhodobý majetek

Může se stát, že při inventarizaci objevíme zcela nový dlouhodobý majetek a ten se musí zanást do účetnictví.

O nově zjištěném dlouhodobém nehmotném majetku (nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ostatní ocenitelná práva, goodwill atd.) se účtuje na vrub účtu z účtové skupiny 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek a ve prospěch účtu ze skupiny 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku, viz Obr. 2.11.

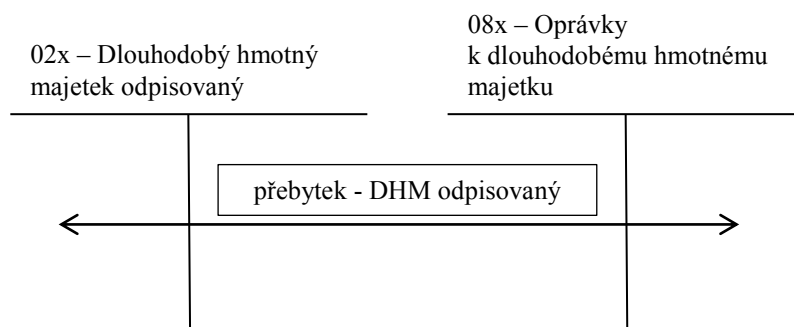
Obr. 2.11 Účtování o přebytku DNM



Zdroj: vlastní zpracování

Přebytek dlouhodobého hmotného majetku (stavby, hmotné movité věci a jejich soubory, pěstitelské celky trvalých porostů, dospělá zvířata a jejich skupiny atd.) vyúčtujeme na vrub účtu účtové skupiny 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný a ve prospěch účtu účtové skupiny 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku, viz Obr. 2.12.

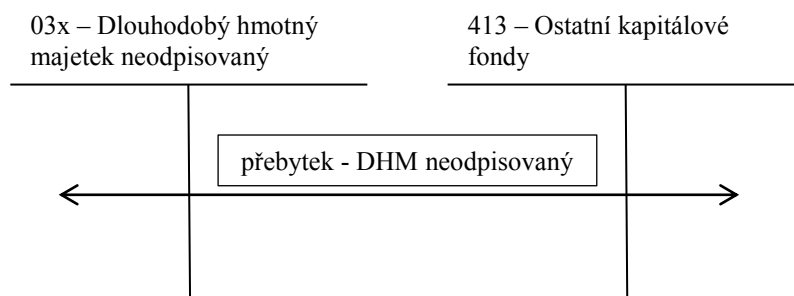
Obr. 2.12 Účtování o přebytku DHM odpisovaného



Zdroj: vlastní zpracování

Přebytek dlouhodobého hmotného majetku neodpisovaného (pozemky, umělecká díla a sbírky) se zachytí na vrub účtu účtové skupiny 03 – *Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný* a ve prospěch účtu 413 – *Ostatní kapitálové fondy*, viz Obr. 2.13.

Obr. 2.13 Účtování o DHM neodpisovaném



Zdroj: vlastní zpracování

Manko, škody a DPH

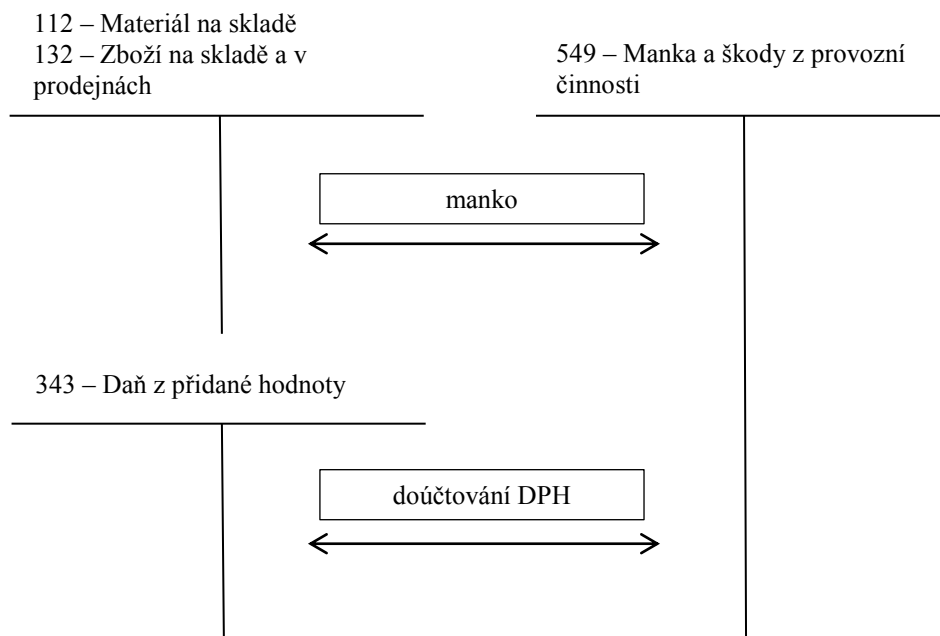
Pokud je účetní jednotka plátcem DPH, tak při nákupu uplatňuje na vstupu nárok na odpočet a při prodeji vzniká na výstupu povinnost daň přiznat. K nároku na odpočet dochází, pokud je nakoupený majetek (zásoby) použit čistě k ekonomické činnosti. Z čehož vyplývá, že pokud při inventuře bylo zjištěno manko, nejedná se o ekonomickou činnost a manko musí být navýšeno o poměrnou část DPH. S výjimkou daňových nákladů:¹⁸

- manka do normy přirozených úbytků,
- neúmyslné záměny zásob,
- manka, která vznikla živelnou pohromou, či krádeží,
- manka, která byla předepsána k náhradě zaměstnanci.

¹⁸ <http://edmutilitas.cz/odvod-dph-z-inventarizacnich-rozdilu-a-jeho-pripadna-danova-uznatelnost/#.VuqMHOLhDIV>

Nejprve zaúčtujeme manko na vrub účtu 549 – *Manka a škody z provozní činnosti* a ve prospěch účtu 112 – *Materiál na skladě* nebo 132 – *Zboží na skladě a v prodejnách*. Poté doúčtujeme DPH, účetním zápisem na vrub účtu 549 – *Manka a škody z provozní činnosti* a ve prospěch účtu 343 – *Daň z přidané hodnoty*, viz Obr. 2.14.

Obr. 2.14 Účtování o vztahu manka, škody a DPH



Zdroj: vlastní zpracování

2.7.3 Daňově uznatelné a neuznatelné náklady

Daňově uznatelným nákladem je možné snížit základ daně a tím je ovlivněna výše daně z příjmů. Každý subjekt se samozřejmě snaží, mít co nejnižší výslednou daň. Musí si ale dát pozor, aby postupoval v rámci zákonů. Daňově uznatelných a neuznatelných nákladů je celá řada a všechny jsou popsány v Zákoně o daních z příjmů. Daňově uznatelnými náklady se zabývá § 24 a daňově neuznatelným nákladům je věnován § 25. Dále se zaměříme jen na náklady související s inventarizací.

Daňově uznatelným nákladem je škoda, která vznikla živelnou pohromou nebo v důsledku odcizení a máme potvrzení od Policie, že pachatel je neznámý. Škoda musí být podložena posudkem pojišťovny nebo soudního znalce. V takovém případě je náklad v plné výši daňově uznatelný. Dále je daňově uznatelným nákladem manko do normy, které vzniklo přirozeným úbytkem. Všechny ostatní manka a škody převyšující náhrady jsou daňově neuznatelným nákladem.¹⁹

¹⁹ MARKOVÁ, 2016.

2.7.4 Neúmyslná záměna zásob

Problematicke neúmyslné záměny zásob se věnuje vyhláška č. 410/2009 Sb. a pro některé účetní jednotky vyhláška č. 435/2010 Sb.

K neúmyslné záměně zásob může dojít v případě, kdy je na skladě podobný druh materiálu, který se od sebe liší jen nepatrně. Dále musí být splněna podmínka neúmyslné záměny, a že záměna vznikla v jednom inventarizačním období, u jednoho odpovědného pracovníka. K odstranění chybného účtování by mělo dojít před vyčíslením inventarizačních rozdílů na základě schválení vedoucím pracovníkem.

Nelze vzájemně vyrovnat manka a přebytky, které mezi sebou nemají žádnou vazbu, např. nejsou si podobné, vznikly u naprosto odlišného druhu majetku.

Neúmyslná záměna se musí uvést v inventarizačním zápise, kde se důkladně popíše daná situace. V účetnictví se následně zaúčtuje výdejka na zásoby, které měly být ve skutečnosti vydány ze skladu. A vystaví se příjemka na zásoby, které byly chybně vydány do spotřeby a vracejí se zpět na sklad (storno spotřeby).²⁰

2.7.5 Zpětná kontrola inventarizačních rozdílů

Zjištěné inventarizační rozdíly je možné zpětně kontrolovat. O inventarizačních rozdílech se účtuje k okamžiku, ke kterému se zjistí a jsou vyjádřeny v jednotkách množství (ks, l, kg) a penězích (Kč). Nemusí se čekat na den sestavení účetní závěrky. Což je prvním kontrolním prvkem. Musí se dát pozor na porovnání skutečných stavů, se stavy v účetnictví, aby byly provedeny ke stejnému dni. Kontrola se ještě skládá z prověření ocenění, zda je použité ocenění stejné u inventarizačních rozdílů a v účetnictví. Nutný je také dohled na účetnictví, jestli bylo účtováno o veškerém majetku a závazcích.²¹

2.8 Příprava inventarizace

Inventarizaci podléhá majetek a závazky, což jsou aktiva a pasiva účetní jednotky. Mezi aktiva se řadí pohledávky za upsaný základní kapitál a dlouhodobý majetek. V oběžných aktivech jsou zařazeny zásoby, dlouhodobé a krátkodobé pohledávky, krátkodobý finanční majetek a časové rozlišení aktiv. Pasiva jsou rozdělena na vlastní kapitál a cizí zdroje. Vlastní kapitál se skládá ze základního kapitálu, ážia a kapitálových fondů,

²⁰ SCHIFFER, 2005.

²¹ SVOBODOVÁ, 2013.

fondů ze zisku, výsledku hospodaření minulých let a časové rozlišení pasiv. Cizí zdroje obsahují rezervy, dlouhodobé a krátkodobé závazky.²²

Při stanovení majetku a závazků je možné použít účtový rozvrh firmy. Rozvrh je sestaven podle zákonem dané směrné účtové osnovy, ta se musí dodržovat a je neměnná. Obsahuje především účtové třídy a pro některé jednotky také účtové skupiny i syntetické a analytické účty.

Účtové třídy jsou očíslovány od 0 po 9 (např. účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek). Účtové skupiny jsou označeny dvoumístným číslem (např. 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek). Syntetické a podrozvahové účty mají třímístné označení (např. 011 – Zřizovací výdaje) a analytické účty jsou podrobnější syntetické účty. Aby se odlišily od syntetických, jsou ještě přidány další číselné znaky (např. 221.2 – Bankovní účty v cizí měně).²³

Ve směrné účtové osnově jsou uvedeny tyto účtové třídy:

- Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek
- Účtová třída 1 – Zásoby
- Účtová třída 2 – Krátkodobý finanční majetek a peněžní prostředky
- Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy
- Účtová třída 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
- Účtová třída 5 – Náklady
- Účtová třída 6 – Výnosy
- Účtová třída 7 – Závěrkové a podrozvahové účty
- Účtové třídy 8 a 9 – Vnitropodnikové účetnictví

2.9 Inventarizační směrnice

Účetní jednotky sestavují celou řadu vnitřních účetních předpisů. Promítají se zde jak právní předpisy, tak konkrétní postupy a případy účtování. Právě směrnice docílíme jednotnosti těchto postupů a jejich záúčtování.

Jak již bylo řečeno, nezbytnou součástí vnitropodnikové směrnice je uvedení platných zákonů, které musí být dodržovány a upravují danou problematiku. „Hlavní“ text směrnice se dá považovat za praktickou část směrnice a je upraven samotným podnikem na základě znalostí, které získal v průběhu vykonávání činnosti. Proto se vnitropodnikové směrnice neustále aktualizují a seznamují se s nimi všichni zaměstnanci. Kdyby nebyla uvedena jakási

²² Vyhláška č. 250/2015 Sb.

²³ SCHIFFER, 2005.

praktická část, s jasně stanovenými pravidly, postupy a účtováním, tak by obecná část, kde jsou uvedeny právní předpisy, byla pro mnoho uživatelů nesrozumitelná.

Funkce všech vnitřních směrnic:

- prostředek pro vnitřní řízení podniku,
- seznámení zaměstnanců s právními předpisy,
- slouží jako podklad pro pracovníky při výkonu práce,
- lepší orientace v účetnictví a kontrola účetnictví pro externí uživatele.

Zásady tvorby směrnic:

- snadná orientace v textu,
- jasnost vyjadřování, kterému porozumí všichni bez výjimky,
- přesné definování postupů,
- musí se vycházet z platných právních předpisů

Po formální stránce by měly směrnice obsahovat:²⁴

- název firmy,
- sídlo firmy,
- název dokumentu,
- název a číslo směrnice,
- od kdy je směrnice platná a na jak dlouhou dobu,
- kdo provedl schválení,
- kdo provedl kontrolu, popřípadě změny,
- kdo vystavil směrnici nebo kdo zodpovídá za vypracování,
- jaké strany směrnice se změnily, případně aktualizovaly,
- datum, místo vyhotovení,
- pro koho je směrnice určena,
- číslo stránky a celkový počet stran dokumentu,
- přílohy.

Jedním z mnoha předpisů je i inventarizační směrnice. Inventarizační směrnici upravují tyto právní předpisy:²⁵

- ZoÚ,
- vyhláška č. 500/2002 Sb.,

²⁴ <http://portal.pohoda.cz/pro-podnikatele/uz-podnikam/vnitropodnikove-smernice/>

²⁵ KOVALÍKOVÁ, 2015.

- ČÚS č. 007 - Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob,
- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

V další části by měla účetní jednotka vytyčit majetek a závazky, kterého se inventarizace týká. Předepsat jakým způsobem se bude inventarizace provádět a jak se budou zjištěné skutečné stavy zaznamenávat do inventurních soupisů. Důležité jsou rovněž termíny inventarizací, dílčích prací souvisejících s inventarizací a stanovení případů, za kterých se bude provádět mimořádná inventarizace. Mimořádná inventarizace se realizuje hned z několika důvodů. Jedním z nich je, jestliže dojde ke změně odpovědného pracovníka. Relevantní prvek u takové inventarizace je předávací protokol.

Nezbytně nutné je i určení odpovědných osob (inventarizační komise) a jejich práv a povinností. Kromě toho se ustanoví prostředky, jakými se bude nakládat se zjištěnými inventarizačními rozdíly a jestli budou následovat další postihy odpovědných pracovníků. Ve většině případů se uzavírá dohoda o odpovědnosti, na základě které je pracovník zodpovědný za vzniklé manko (schodek). Na závěr by se nemělo opomenout zmínit nezbytné uchování dokumentace o inventarizaci.²⁶

2.10 Inventarizační komise

Účetní jednotka si odpovědné pracovníky za inventarizaci volí sama. ZoÚ ponechává volbu plně v kompetenci podniku, který zná zaměstnance nejlépe a ví, kteří se na takovou pozici hodí, zda jsou dostatečně zodpovědní a spolehliví.

Za podmínky, že byla provedena inventarizace a všechny záznamy jsou průkazné, tak i účetnictví podniku je vedeno průkazným způsobem. Z toho vyplývá, že zvolení odpovědných pracovníků za inventarizaci je klíčové.

Přihlíží se k vyhlášce č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, v níž § 4 upravuje inventarizační komise, které odpovídají za inventury. Tyto komise mohou vzniknout těsně před začátkem inventury a jsou minimálně dvoučlennou skupinou (předseda, člen). Ústřední inventarizační komise zakládají ministerstva a státní fondy. Ti mají povinnost sestavit inventarizační zprávu.

Statutární orgán rozhodne o členech a ustanoví vedoucího. Počet sestavených inventarizačních komisí se odvíjí od velikosti organizace.

Malá organizace zřizuje jednu inventarizační komisi. Střední a velká organizace zřizuje více inventarizačních komisí. U střední organizace je to např. inventarizační komise

²⁶ SCHIFFER, 2010.

provádějící fyzickou inventarizaci, inventarizační komise provádějící dokladovou inventarizaci. U velkých organizací se zřizuje ústřední inventarizační komise, která radí a dohlíží na činnosti ve věcech inventarizace. Též předkládá zjištěné výsledky z inventur statutárnímu orgánu. Ústřední komise je nadřazena dílčí inventarizační komisi, která provádí jednotlivé úkony související s inventarizací (fyzickou či dokladovou inventuru).²⁷

2.10.1 Dílčí inventarizační komise

Jak už bylo zmíněno, komise se skládá alespoň ze dvou členů, jednoho vedoucího (předsedy) a člena nebo více členů komise. Zakládá se ještě před zahájením samotné inventury. Pokud se během inventury zjistí pochybení některého člena, nebo že nevykonává svou práci pečlivě, efektivně a zodpovědně je možná výměna pracovníka během prováděné inventury.

Odborné znalosti se nevyžadují u všech členů, ale jeden z nich by měl mít potřebné teoretické vědomosti k výkonu této funkce. Je žádoucí, aby to byl právě vedoucí pracovník. Což je pochopitelné, protože představuje určitou autoritu a už ze slova vedoucí vyplývá, že vede zaměstnance, které má pod sebou. Takže absence určité odborné vědomosti by tomu nepomáhala.

Členství v inventarizační komisi je vnímáno jako jakási práce navíc a mnoho pracovníků ji právě proto nechce vykonávat. Tomu se dá předejít zajištěním dostatečné motivace a odměn. Na druhou stranu je členství spojováno s projevem důvěry, jelikož účetní jednotky potřebují správně zjistit skutečné stavy majetku a závazků.

Do inventarizačních komisí se členové volí nahodile. Účetní jednotka může pro každou inventarizaci vytvářet nové skupiny pracovníků, což je spojováno s neustálými změnami nebo je zde možnost mít trvale stejné členy. Stále stejní lidé mají více zkušeností a praxe s inventarizací, ale na opačnou stranu toho mohou zneužít ve svůj prospěch. Z tohoto důvodu hodně zaměstnavatelů preferuje možnost první a nenechává inventarizaci dělat stejné osoby.

Volba počtu inventarizačních komisí je ponechána na účetní jednotce. Čím více bude komisí, tím rychleji bude inventura hotová. Ale musí se brát v úvahu fakt, že by jich nemělo být zbytečně mnoho.

Každý zaměstnanec je proškolen a seznámen se směrnicemi. Jak se říká, neznalost zákona neomlouvá. Ve vnitropodnikových směrnících a tedy i v inventarizačních směrnících

²⁷ SVOBODOVÁ, 2013.

jsou uvedeny prvky ze zákona a prvky, které stanovila účetní jednotka. Že byli pracovníci se směrnici seznámeni, potvrdí podpisem.

Organizace je rovněž povinna poskytnout ochranné pracovní pomůcky, nejruznější nástroje, kterými budou inventury prováděny a stejné, předem dané inventarizační dokumenty.²⁸

2.11 Harmonogram inventarizací

Jednou z povinností ústřední inventarizační komise je sestavení časového harmonogramu inventarizačních prací. Harmonogram zajišťuje, že se během inventarizace nevynechá nebo neopomene žádný majetek či závazky a bude dostatek času, na prováděnou inventuru. Časový plán udává potřebná pravidla, koordinuje činnosti a práce je tak organizovanější.

Vzhled a obsah je ponechán na účetní jednotce. Měl by ale obsahovat, co je předmětem inventury, číslo syntetického nebo analytického účtu, datum uskutečnění a ukončení inventury, jména pracovníků, kteří budou inventuru provádět a kdo vyhotovil harmonogram.²⁹

2.12 Inventarizační dokumenty

Mezi inventarizační dokumenty se řadí inventurní soupis a inventarizační zápis. Dříve se inventarizační zápis sestavoval povinně, dnes je toto rozhodnutí ponecháno na podnicích. Dokumenty, které prokazují, že byla inventarizace provedena, se podle ZoÚ, musí uchovávat alespoň 5 let.

2.12.1 Inventurní soupis

ZoÚ upravuje, že se o provedené inventuře vyhotoví inventurní soupisy. Do inventurních soupisů se zapisují skutečné stavy zjištěné při inventuře a podle zákona musí obsahovat fakta o majetku a závazcích, jež jsou předmět inventury, aby je bylo možné identifikovat. K tomu se připojí podpis osoby odpovědné za zjištěná fakta a osoby, která provedla inventarizaci. Dále se uvede jaký druh inventury a ocenění majetku a závazků byl zvolen. A zapíše se data zahájení a ukončení inventury.

²⁸ SVOBODOVÁ, 2013.

²⁹ SCHIFFER, 2009.

Jak budou inventurní soupisy vypadat a jaké další náležitosti budou obsahovat je jen na účetní jednotce. Mohou vypracovávat libovolný počet soupisů, záleží pouze na množství majetku a závazků, které má účetní jednotka.

Dílčí komise vyhotoví ze všech soupisů jeden souhrnný, který předá ústřední inventarizační komisi a ta na jejím základě vystaví závěrečnou zprávu. Než se zahájí inventura, tak inventarizační komise požaduje prohlášení odpovědného pracovníka.³⁰

2.12.2 Inventarizační zápisy

V inventarizačních zápisech jsou obsaženy údaje, které se nevlezly do inventurních soupisů nebo nemohou být jeho součástí. Jsou to zejména údaje o druhu inventarizace, okamžiku zahájení inventarizace, inventurních soupisech, inventarizačních rozdílech, členech inventarizačních komisí, okamžiku vyhotovení inventarizačního zápisu. Jsou zde podrobně rozebrány návrhy, jak zabránit poškození majetku, pokud se nějaký majetek nepoužívá, tak návrh na jeho vyřazení, důvody inventarizačních rozdílů atd.

V malých podnicích není inventarizačních zápisů potřeba, protože nemají velký objem majetku a závazků, a tak je přehled o nich jednodušší a snazší. Kdežto ve velkých podnicích je potřeba využívat inventarizačních zápisů, aby měli lepší přehled o majetku a závazcích.³¹

2.13 Inventury u vybraných složek majetku a závazků

U inventur, jak už fyzických, tak dokladových, se odlišuje způsob provedení podle složek majetku a závazků. Nelze stanovit pro všechny účetní jednotky jednotnou formu provádění inventur, jelikož se každá účetní jednotka liší druhem majetku a závazků. Proto je tato problematika řešena vnitřními předpisy v podniku. Vyskytuje se majetek a závazky, které jsou časté, ale i méně časté. Pro časté druhy majetku a závazků lze obecně stanovit uskutečnění inventury. Ale je nutno dodat, že jsou to pouhá doporučení.

Inventura pozemků

Inventura pozemků se zabezpečuje pomocí fyzické inventury i dokladové inventury. Fyzickou inventurou se zajišťuje osobní kontrola pozemků a dokladová inventura spočívá ve zjišťování správnosti dokumentů v účetnictví. Zda jsou formální údaje v evidenci pozemků stejné, jako v evidenci katastrálního úřadu. Jestliže se zjistí v evidencích rozdíl, tak se v inventurním soupise zachytí postup, kterým se chybné záznamy odstraní.³²

³⁰ SVOBODOVÁ, 2013.

³¹ SCHIFFER, 2005.

³² SCHIFFER, 2009.

Inventura staveb

Do staveb se zahrnují budovy, haly a stavby, u kterých je povoleno užívání. Během inventury se kontroluje celková stavba, technický stav, její přestavby, příslušenství. Dohlíží se na dobu životnosti, potřebu opravy, údržby, technické zhodnocení. Mimo jiné se prozkoumává, jestli je užívána k určitému účelu a zda správce stavby je oprávněn k výkonu funkce. Zjištěný stav se zapíše do inventurních soupisů.³³

Inventura samostatných movitých věcí

Opět se provádí oběma způsoby, fyzickou i dokladovou inventurou. Při fyzické inventuře se kontrolují přiřazená inventární čísla u jednotlivých věcí, zda jsou dostatečně opravovány, užívány. U dopravních prostředků se musí zjistit skutečný stav pohonných látek v nádrži a ujetý počet kilometrů. Je žádoucí ověření, zda jsou zaplombované tachometry. U nákladních automobilů a autobusů se zkontroluje přítomnost tachografu. Skutečné stavy se zapíší do inventurních soupisů.

Dokladová inventura je prováděna především u předmětů, které nejsou přítomny v místě inventury a to z důvodu opravy. Skládá se z ověření písemností, evidence, identifikačních údajů.³⁴

Inventura nedokončeného dlouhodobého hmotného majetku

Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek je majetek, který dosud nebyl zařazen do užívání. Vede se na účtu 042 – *Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek*. Na cenu pořízeného dlouhodobého majetku se nabalují i náklady spojené s jeho pořízením a uvedením do užívání.

Využívá se dokladové a fyzické inventury. Dokladová inventura ověřuje faktury přijaté od dodavatelů a vnitropodnikové faktury (např. přepravné ve vlastní režii). Fyzická inventura zjišťuje, jestli je majetek používán či nikoli. Dále zjišťuje skutečný stav a porovnává, zda je stejný jako plán. Vše se zapíše do inventurních soupisů.³⁵

Inventura pronajatého dlouhodobého majetku

Pronajímatel může zajišťovat fyzickou i dokladovou inventuru sám, ale většinou dochází k rozdělení inventury mezi nájemce a pronajímatele. Kdy nájemce zajistí fyzickou

³³ SCHIFFER, 2009.

³⁴ SCHIFFER, 2009.

³⁵ SCHIFFER, 2009.

inventuru a pronajímatel dokladovou inventuru. Pronajímatel by měl požadovat zprávu nájemce o provedené fyzické inventuře.³⁶

Inventura zásob

Zásobou je materiál, nedokončená výroba, polotovary, výrobky, zvířata a zboží. Je nutné jednotlivé zásoby označovat, protože následná kontrola je jednodušší, máme lepší přehled ve skladech a celkově se lépe orientuje. Ve skladech se využívá výdejek a příjemek, aby účetní jednotky měly přehled o pohybu zásob.

Inventura zásob se provádí fyzickou inventurou a je vhodné využívat průběžné inventarizace.

Rozdíl nastává u zboží v kantýnách. Inventura je uskutečňována nejen na prodávaném zboží, ale i na penězích v hotovosti a kontroluje se funkčnost všech přístrojů.³⁷

Inventura materiálu a zboží

Účty *111 – Pořízení materiálu* a *131 – Pořízení zboží* nesmí mít při uzavírání účtů zůstatek. Ověřují se dokladovou inventurou, přezkoumáním faktur a potvrzení ze skladu, že materiál nebo zboží není na skladě.

Pokud není materiál nebo zboží na skladě využívá se účtů *119 – Materiál na cestě* a *139 – Zboží na cestě*. V situaci, kdy je zboží na skladě, ale nemáme fakturu, se použije účet *389 – Dohadné účty pasivní*.³⁸

Inventura peněžních prostředků a bankovních účtů

Inventura pokladní hotovosti se provádí přepočítáním peněžních prostředků v pokladně a následně se porovná se stavem v pokladní knize. Rovněž se v knize doplní chybějící záznamy. Skutečné stavy se zapíší do inventurního soupisu a vyhodnotí se inventarizační rozdíly (schodek, přebytek).

Do peněz můžeme zahrnout taktéž ceniny. Pod pojmem ceniny si můžeme představit poštovní známky, kolky, telefonní karty, stravenky atd. U cenin se používá fyzická inventura, kdy se přepočítávají jednotlivé ceniny, a zjišťuje se jejich nominální hodnota.

U peněžních prostředků na bankovních účtech, inventarizační komise porovnává konečný stav bankovního účtu se stavem na bankovním výpise.³⁹

³⁶ SVOBODOVÁ, 2013.

³⁷ SVOBODOVÁ, 2013.

³⁸ SVOBODOVÁ, 2013.

³⁹ SVOBODOVÁ, 2013.

Inventura pohledávek a závazků

Inventura pohledávek a závazků se zajišťuje prostřednictvím dokladové inventury. Musí se rozlišovat mezi závazky krátkodobými a dlouhodobými. Krátkodobé závazky jsou splatné do 1 roku (závazky vůči dodavatelům, krátkodobé bankovní výpomoci a ostatní krátkodobé přijaté výpomoci) a dlouhodobé závazky jsou splatné nad 1 rok (bankovní úvěry).

Při inventuře pohledávek a závazků se zaměřujeme na věcnou správnost pohledávky, zda bylo správně vyfakturováno množství, cena, a kdy je faktura splatná. Zjištěné údaje inventarizační komise zapíše do inventurních soupisů.⁴⁰

Inventura rezerv

Vytváří se rezervy zákonné a ostatní. Tvoří se do nákladů na účty 552 – *Tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních právních předpisů* a 554 – *Tvorba a zúčtování ostatních rezerv*. Jsou účtovány do nákladů, jelikož v budoucnu budou výdajem. Jedná se například o rezervy na opravy a pořízení dlouhodobého hmotného majetku.⁴¹

Inventura časového rozlišení

Časové rozlišení ověřujeme dokladovou inventurou. Dělí se na časové rozlišení aktivní a pasivní. Do aktivního časového rozlišení patří náklady a příjmy příštích období, kurzové rozdíly aktivní a dohadné účty aktivní. Do pasivního časového rozlišení se zařazují výnosy a výdaje příštích období, kurzové rozdíly pasivní a dohadné položky pasivní.⁴²

2.14 Oceňování majetku a závazků

Oceňování majetku a závazků upravuje ZoÚ, § 24 až § 28. § 26 je věnován inventarizaci. ZoÚ je doplněn vyhláškou č. 410/2009 Sb. nebo vyhláškou č. 435 /2010 Sb.

Ocenění majetku a závazků hraje v účetnictví významnou roli. Při inventarizaci porovnáváme skutečné stavy, se stavy v účetnictví a právě ty stavy jsou hodnoty, které získáme na základě ocenění. Z toho vyplývá, že ocenění ovlivňuje výši inventarizačních rozdílů. Proto je potřebné, aby se postupovalo správně.

Pro oceňování majetku a závazků se využívá:⁴³

- pořizovací cena,
- reprodukční pořizovací cena,

⁴⁰ SVOBODOVÁ, 2013.

⁴¹ SVOBODOVÁ, 2013.

⁴² SVOBODOVÁ, 2013.

⁴³ SVOBODOVÁ, 2013.

- vlastní náklady,
- jedna koruna,
- reálná hodnota,
- jmenovitá hodnota.

Pořizovací cena

„Pro účely zákona o účetnictví se rozumí pořizovací cenou cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související.“ (ZoÚ, § 25 odst. 5 písm. a))

Reprodukční pořizovací cena

„Pro účely zákona o účetnictví se rozumí reprodukční pořizovací cenou cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.“ (ZoÚ, § 25 odst. 5 písm. b))

Ve většině případů se reprodukční pořizovací cena používá k ocenění bezúplatného nabytí dlouhodobého majetku, pokud je reprodukční pořizovací cena nižší než vlastní náklady u dlouhodobého majetku a u zjištěného inventarizačního přebytku.⁴⁴

Vlastní náklady

„Pro účely zákona o účetnictví se rozumí vlastními náklady u zásob vytvořených vlastní činností přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i část nepřímých nákladů, která se vztahuje k výrobě nebo k jiné činnosti. U hmotného majetku kromě zásob a nehmotného majetku kromě pohledávek vytvořeného vlastní činností přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost a nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti vymezené v souladu s účetními metodami.“ (ZoÚ, § 25 odst. 5 písm. c) a d))

Jedna koruna

„Z jednotlivých složek majetku a závazků se oceňují kulturní památky, sbírky muzejní povahy, předměty kulturní hodnoty a církevní stavby, pokud není známa jejich pořizovací cena, ve výši 1 Kč.“ (ZoÚ, § 25 odst. 1 písm. k))

Reálná hodnota

„Z jednotlivých složek majetku a závazků k okamžiku ocenění podle § 24 odst. 2 písm. b) se reálnou hodnotou oceňuje u vybraných účetních jednotek majetek určený k prodeji s výjimkou zásob.“ (ZoÚ, § 27 odst. 1 písm. h))

⁴⁴ SCHIFFER, 2005.

Jmenovitá hodnota

Jmenovitá hodnota je využívána u peněžních prostředků, cenin, závazků a pohledávek při jejich vzniku.⁴⁵

Oceňování dlouhodobého majetku

K ocenění dlouhodobého majetku se používá pořizovací cena, reprodukční pořizovací cena, vlastní náklady, 1 Kč a reálná hodnota.⁴⁶

Oceňování zásob

Zásoby jsou při nakoupení oceňovány pořizovací cenou. Pokud jsou vytvořeny vlastní činností, jsou oceňovány vlastními náklady.

Při výdeji do spotřeby se zásoby oceňují cenou zjištěnou váženým, klouzavým aritmetickým průměrem nebo metodou FIFO.

Vážený aritmetický průměr se počítá jednou za dané období (alespoň jednou měsíčně). Naproti tomu se klouzavý aritmetický průměr počítá během každého nakoupení zásob. Něco jiného je metody FIFO. U metody FIFO se využívá k ocenění úbytku první cena zásoby, která přišla na sklad.⁴⁷

2.15 Inventární čísla

Každému dlouhodobému hmotnému majetku se při jeho zařazení do užívání přidělí inventární číslo. Inventární číslo má funkci ochrannou a identifikační.

Ochranná funkce zabraňuje, aby došlo k odcizení majetku. Kromě toho inventární číslo slouží k identifikaci majetku. Tak se nemůže stát, že by došlo k záměně identických věcí.

Každý majetek je označen unikátním, jedinečným číslem, které určí účetní jednotka. Inventární číslo je tedy souhrn číslic, které mají určitý význam. Není to nahodilé číslo. Mohou se skládat z čísla závodu (střediska), druhu dlouhodobého majetku a čísla, které rozliší jednotlivé druhy majetku, pokud máme více stejných věcí. Musí být umístěna na viditelném místě a trvalým způsobem.⁴⁸

⁴⁵ SCHIFFER, 2005.

⁴⁶ SVOBODOVÁ, 2013.

⁴⁷ SVOBODOVÁ, 2013.

⁴⁸ SCHIFFER, 2010.

2.16 Inventarizace a opravné položky

S inventarizací je spojena tvorba opravných položek. Pokud je zjištěný skutečný stav majetku nižší, než stav v účetnictví, tak je v některých případech účetním jednotkám dovoleno uvažovat o tvorbě opravných položek. Tyto případy jsou upraveny ve vnitropodnikových směrnících. Tvoří se k dlouhodobému hmotnému a nehmotnému majetku, zásobám a k pohledávkám u nichž dočasně poklesla hodnota. Opravné položky k pohledávkám se dělí na účetní a zákonné. Zákonné jsou daňově účinným nákladem a věnuje se jim zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Podle zákona o rezervách se opravné položky tvoří k:

- nepromlčeným pohledávkám splatných po 31. 12. 1994,
- pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení,
- pohledávkám z titulu ručení za celní dluh,
- pohledávkám, jejichž výše nepřesáhla 30 000 Kč.

Účetní se tvoří na vrub účtu 559 – *Změna stavu opravných položek*, zákonné na účet 558 – *Změna stavu zákonných opravných položek* a ve prospěch příslušného účtu majetku. U dlouhodobého majetku se jedná o účtovou skupinu 09, u zásob 19 a pohledávek 39. Snížení nebo rozpuštění opravné položky je účtováno opačným způsobem, ve prospěch účtu 559 nebo 558.⁴⁹

2.17 Chyby při inventarizaci

Za většinu chyb v inventarizacích mohou samotní zaměstnanci. Většinou je to způsobeno nedostatkem pozornosti, informací a znalostí, mylnou domněnkou, vydané postupy jsou nesrozumitelné nebo si jen chtějí ulehčit práci, protože se jim nechce nebo nemají zájem. Ale neuvědomují si, že to může mít fatální dopady na účetní jednotku.

Mezi chyby při inventarizaci se řadí:⁵⁰

- absence nebo chyby v inventarizační směrnici,
- nedošlo k proškolení zaměstnanců, kteří jsou odpovědní za inventarizaci, či byli nevhodně vybráni členové inventarizační komise,
- nebyl vytvořen harmonogram prací nebo je stanovena krátká doba na inventuru,
- opomenutí majetku a závazků,
- nevhodně zvolený způsob inventury či úplné vynechání inventury,

⁴⁹ SCHIFFER, 2005.

⁵⁰ SCHIFFER, 2009.

- nevytvoření opravných položek,
- nedostatky v obsahu inventarizačních dokumentů,
- chybné zaúčtování inventarizačních rozdílů.

2.18 Operativní evidence

Operativní evidence slouží jako evidence drobného majetku, který byl zaúčtován do nákladů (např. majetek svěřený zaměstnancům, ochranné pracovní prostředky). Jsou sledovány pohyby majetku, rozhodnutí o vyřazení, zda nepotřebuje opravy, údržbu.

O vedení operativní evidence a tedy i o její inventarizaci rozhoduje jen účetní jednotka. Na inventarizaci operativní evidence se kladou minimální požadavky, takže není tak přísná a je jednodušší. Veškeré údaje zjištěné v průběhu inventarizace se zachytí v inventarizačním zápise.

Jako u ostatních ji provádí inventarizační komise, pomocí fyzické nebo dokladové inventury. Rozdíl je ve zbytečnosti stanovení termínu inventarizace, není potřeba vedení inventurních soupisů, provádí se po několika letech a namátkově.

Skutečné stavy zjištěné během inventarizace se porovnají se stavy v účetnictví a vyhodnotí se inventarizační rozdíly. O rozdílech se neúčtuje, protože majetek byl dříve zaúčtován do nákladů. Účtuje se pouze o náhradách za vzniklé manko, schodek.⁵¹

2.19 Audit účetní závěrky

Na konci účetního období, sestavuje účetní jednotka účetní závěrku. Součástí účetní závěrky je rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha. Mimo jiné může obsahovat přehled o peněžních tocích nebo přehled o změnách vlastního kapitálu.

Některé účetní jednotky mají povinnost si nechat účetní závěrku ověřit auditorem. Auditem rozumíme ověření závěrky, zda poskytuje věrný a poctivý obraz skutečnosti a zda jsou při sestavení dodržovány účetní předpisy (ZoÚ, vyhláška č. 410/2009 Sb., vyhláška č. 500/2002 Sb., ČÚS, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví). Audit provádí auditor, který uvede své stanovisko, jako výrok v auditorské zprávě. Jsou 4 typy výroku:

- bez výhrad,
- s výhradou,
- záporný výrok a
- odmítnutí výroku.

⁵¹ SCHIFFER, 2006.

Během inventarizačních činností zjišťujeme skutečné stavy a zabezpečujeme, že stavy evidované v účetnictví budou stejné jako skutečnost. Což je potřebné k zajištění věrného a poctivého obrazu účetnictví. Z toho vyplývá, že inventarizace je nedílnou součástí účetní závěrky a je potřeba jí věnovat dostatek pozornosti. V inventarizaci by se nemělo na nic opomenout a měl by se zredukovat výskyt chyb, jelikož se od ní odvíjí vynesení výroku.

Při vykonávání auditu má auditor určitá práva. S právem při inventarizaci je spojována přítomnost auditora při inventarizaci majetku a závazků nebo si může vyžádat dodatečnou inventarizaci, pokud zjistí nejasnosti, či si chce inventuru jen zkontrolovat.⁵²

⁵² SVOBODOVÁ, 2013.

3 Problematika inventarizace ve společnosti s ručením omezeným

Problematika inventarizace ve společnosti s ručením omezeným je praktickou částí a v této kapitole se zaměříme na inventarizaci ve firmě MUNARO Trade s.r.o.

3.1 Představení společnosti MUNARO Trade s.r.o.

Společnost s ručením omezeným je jednou z obchodních společností, je právnickou osobou a zapisuje se do Obchodního rejstříku. Další právní formy podnikání jsou veřejná obchodní společnost, komanditní společnost a akciová společnost.⁵³

Firma MUNARO Trade s.r.o. byla zapsána do obchodního rejstříku 5. května 2014. Sídlo firmy je na ulici Vřesinská 2156/101, 708 00, Ostrava 8. Internetové stránky obchodu jsou www.munaro.cz a celá nabídka zboží je na www.kancelpotreby.cz. Podle živnostenského rejstříku je předmětem podnikání výroba, obchod a služby. Rovněž mají živnostenské oprávnění na silniční motorovou dopravu.

MUNARO Trade je internetový obchod neboli e-shop s širokou nabídkou zboží do kanceláří, skladů, ale i do domácností. Nabízí různé druhy papíru, obálek, obchodních tašek, kancelářských potřeb, doplňků do kanceláří, školních potřeb a obalového materiálu. Mimo jiné je v katalogu zahrnuto drogistické zboží, hygienické potřeby, ale i kalendáře, diáře, ochranné pomůcky a reklamní předměty.

Nejen, že je možné si sortiment společnosti prohlédnout v e-shopu, ale odběratelé a zákazníci si také mohou objednat tištěnou formu v podobě katalogu.

Ke zboží samozřejmě nabízí i jeho dopravu až k zákazníkovi nebo osobní odběr v sídle firmy. Dopravu uskutečňují po celé České republice a na Slovensku.

Mezi 3 nejoblíbenější a zároveň nejprodávanější druhy zboží patří kancelářský papír pro laserový i inkoustový tisk, fixační fólie a pákový pořadač. V poslední době ale stoupl zájem o ochranné pomůcky, kterými jsou pracovní a volnočasové oděvy, obuv, rukavice, ochrana dýchání, hlavy, sluchu, zraku, ochranné štíty a výbava pro bezpečnost ve výškách.

MUNARO Trade je poměrně mladou společností, ale i za tak krátkou dobu působení na trhu je na prvních místech při vyhledávání kancelářských potřeb v Ostravě. Je patrné, že jsou rychle se rozvíjející společností. Do budoucna uvažují o otevření kamenného obchodu, kde bude možné zakoupit některé zboží na místě nebo si zde budou zákazníci vyzvedávat své objednané zboží.

⁵³ BĚHOUNEK, 2014.

Firma MUNARO Trade se může pochlubit oceněním Proověřená společnost 2015. Tento certifikát Proověřené společnosti získávají firmy, na které nejsou na internetu nalezeny žádné špatné komentáře či recenze. Tyto firmy si poté mohou vystavit na svých webových stránkách, že jsou Proověřenou společností. Zároveň je možné na stránkách www.proverenaspolecnost.cz nalézt všechny firmy, které byly pozitivně ohodnoceny. Takto oceněná firma se stává pro potenciální, či stávající zákazníky atraktivnější, jelikož přidělení certifikátu je známkou spolehlivosti.

Také je nutné zmínit, že jsou zapojeni do projektu papír pomáhá, kdy za prodej vybraného balíčku papíru lidé přispějí částkou 0,50 Kč na Konto BARIÉRY. Vybrané peníze poté putují těžce postiženým dětem.

Internetový obchod je u většiny lidí stále populárnější. Hlavními důvody jsou ceny, které jsou mnohdy v e-shopu příznivější než v kamenném obchodu. Navíc můžeme porovnat sortiment i s jinými nabídkami obchodů a nakoupit si kdykoli potřebujeme.

Největšími konkurenty jsou firmy:

- ARBO CKP s.r.o.
- KASPA s.r.o.
- Rec 21 s.r.o.

Všechny tyto společnosti jsou nejvyhledávanější Ostravské firmy, které spojuje prodej kancelářských potřeb. S rozdílem, že jejich velkosklady nebo prodejny byly založeny před více než 17lety.

3.2 Vnitropodniková směrnice k inventarizaci majetku a závazků

Čím větší firma, tím větší nároky se kladou na směrnice. Vzhledem k tomu, že MUNARO Trade působí na trhu 2 roky, což je relativně krátká doba, tak inventarizační směrnice chybí. Není to povinná vnitřní směrnice, ale doporučená, a proto se její vytvoření nechává do dalších let, kdy se firma rozšíří. Je jisté, že s rostoucím počtem zaměstnanců bude potřeba zavést veškeré doporučené směrnice, které budou upravovat potřebné oblasti. Pokud si inventarizaci a s ní spojenou inventuru dělá jeden člověk (tedy majitel), nemělo by dojít k žádným nedorozuměním, jelikož svou firmu dobře zná a ví, jaké jsou jeho povinnosti spojené s inventarizačními pracemi. Ale pokud si předává práci více lidí, mohlo by dojít k nejasnostem a následným chybám.

Když bude k dispozici směrnice, tak budou dodržovány přesně stanovené formální náležitosti dokumentů, postupy a účtování. V případě nejasností budou moci pracovníci

nahlédnout do předpisů a ujasnit si činnost spojenou s inventarizací. Bude zde jasně vymezena platná legislativa, která souvisí s inventarizací majetku a závazků. A právě takovým způsobem se pracovníci společnosti seznámí se zákony a budou je dodržovat. Každý nově přijatý zaměstnanec bude s vnitřními směnicemi seznámen a tak se zamezí neznalosti a nedodržování legislativy. Dále se upraví, kdy inventarizace probíhá, jak se provádí inventura, kdo je v inventarizační komisi a jak se vypořádáme se vzniklými rozdíly. Nemělo by se zapomenout na důležité písemnosti k inventarizaci, které by po formální stránce měly být vyhotoveny stejným způsobem. Tak se stávají přehlednějšími a lehce srovnatelnými. Takovými dokumenty jsou harmonogram prací, inventurní soupis, inventarizační zápisy.

Jelikož se ve firmách používají účetní programy, tak je práce mnohem jednodušší. V podstatě za nás tyto programy udělají veškerou práci samy. V MUNARO Trade se při inventarizaci používá účetní program POHODA.

Vzhledem k absenci Směrnice o inventarizaci majetku a závazků v MUNARO Trade jsem se rozhodla, na základě nahromaděných informací, takovouto směrnici navrhnout.

3.2.1 Návrh vnitropodnikové směrnice

VNITROPODNIKOVÁ SMĚRNICE

Směrnice č. ... – Inventarizace majetku a závazků



Název firmy: MUNARO Trade s.r.o.

Sídlo firmy: Vřesinská 2156/101

708 00 Ostrava-Poruba

Obsah

- Část I. Právní rámec
- Část II. Provedení inventarizace
 - Článek I. - Platnost a odpovědnost
 - Článek II. – Termíny inventarizace
 - Článek III. – Vymezení majetku a závazků podléhajících inventarizaci
 - Článek IV. - Inventura
 - Článek V. – Inventarizační rozdíly
 - Článek VI. – Harmonogram inventarizačních prací
 - Článek VII. – Inventarizační komise
 - Článek VIII. – Inventarizační písemnosti

Část I.

Právní rámec

Směrnice k inventarizaci majetku a závazků, ve společnosti MUNARO Trade, je zhotovena v souladu s níže uvedenými právními předpisy:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- České účetní standardy č. 007 - Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob,
- vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků.

Část II.

Provedení inventarizace

Inventarizace se provádí buď jako:

- řádná,
- mimořádná.

Dále se inventarizace majetku a závazků skládá z inventury, která je:

- dokladová,
- fyzická,
- kombinace.

Postup při inventarizaci:

- účetní jednotka vymezí majetek a závazky, kterého se inventarizace týká,
- účetní jednotka stanoví počet inventarizačních komisí, jmenuje členy a každé komisi přidělí činnost při inventarizaci,
- inventarizační komise, případně účetní jednotka vytvoří harmonogram inventarizačních prací,
- provede se inventarizace veškerého majetku a závazků účetní jednotky,
- po provedené inventuře se vyčíslí inventarizační rozdíly,
- během inventarizačních prací se musí zjištěné stavy zaznamenávat do inventarizačních písemností.

Článek I.

Platnost a odpovědnost

Inventarizační směrnice nabývá účinnosti dnem schválení statutárním orgánem, či pověřené inventarizační komise. Je platná pro všechny pracovníky společnosti MUNARO Trade a je nutná znalost inventarizační směrnice pro všechny zaměstnance. Při nástupu nového pracovníka je nezbytné seznámení se směrnicí.

Článek II.

Termíny inventarizace

Společnost MUNARO Trade provádí řádnou, periodickou inventarizaci ke dni sestavení řádné účetní závěrky. Řádnou účetní závěrku sestavují k 31.12.

Mimořádná inventarizace se provádí ke dni sestavení mimořádné účetní závěrky, pokud taková situace nastane.

Článek III.

Vymezení majetku a závazků podléhajících inventarizaci

Inventarizaci podléhá veškerý majetek a závazky účetní jednotky, bez výjimky. Inventarizaci podléhá:

- dlouhodobý majetek,
 - dlouhodobý hmotný majetek
 - dlouhodobý nehmotný majetek
- pronajatý majetek,
- zásoby,
 - zboží
- bankovní účty, pokladna,
- pohledávky,
- závazky,
- vlastní kapitál a jiné účty.

Článek IV.

Inventura

Ke zjištění skutečných stavů majetku a závazků účetní jednotky slouží inventura. Provádí se inventura:

1. dokladová,
2. fyzická,

3. kombinace dokladové a fyzické.

(1) Dokladová inventura se používá u pohledávek, závazků a veškerého majetku nehmotné povahy, kdy se skutečné stavy zjistí podle dokladů.

(2) Fyzická inventura se používá u majetku hmotné povahy, především u zásob a peněžních prostředků v pokladně, tedy u majetku, který se dá spočítat, zvážit, změřit.

Skutečné stavy, zjištěné během inventury, se zachytí v inventurním soupise.

Inventura se provádí ke dni účetní závěrky, tedy k 31. 12. Pokud takto nelze učinit, tak se inventura uskuteční 4 měsíce před účetní závěrkou nebo 2 měsíce po účetní závěrci.

Pokud se inventura provádí 2 měsíce po účetní závěrci, musí se skutečné stavy k 31. 12. upravit o přírůstky a úbytky, které nastaly po rozvahovém dni.

Pokud se inventura provádí 4 měsíce před účetní závěrkou, musí se skutečné stavy k 31. 12. upravit o přírůstky a úbytky, které nastaly před rozvahovým dnem.

Aktiva, pasiva	Inventura
Dlouhodobý hmotný majetek	Fyzická
Dlouhodobý nehmotný majetek	Kombinace
Zásoby	Fyzická
Bankovní účty	Dokladová
Pokladna	Fyzická
Pohledávky	Dokladová
Závazky	Dokladová
Vlastní kapitál	Dokladová
Jiné účty	Dokladová

Článek V.

Inventarizační rozdíly

Při srovnání skutečných stavů, zjištěných během inventury, a stavů zachycených v účetnictví může dojít ke vzniku inventarizačních rozdílů. Inventarizačními rozdíly jsou:

1. manko,
2. schodek,
3. přebytek.

(1) Manko nastává, pokud je skutečný stav nižší než stav zachycený v účetnictví.

(2) Schodek nastává, pokud je skutečný stav peněžních prostředků v pokladně nižší než stav zachycený v účetnictví.

(3) Přebytek nastává, pokud je zjištěný skutečný stav vyšší než stav zachycený v účetnictví.

Inventarizační rozdíly se účtují do období, ke kterému se ověřuje stav majetku a závazků.

V případě neúmyslné záměny zásob v jednom inventarizačním období, lze tyto zásoby vzájemně zúčtovat. Podmínkou je podobnost zásob.

Pokud bylo chybně účtováno, a tak vznikly inventarizační rozdíly, opraví se nesprávné účtování a až poté se vyčíslí inventarizační rozdíly.

O vzniklých inventarizačních rozdílech se vyhotoví inventarizační zápisy.

Článek VI.

Harmonogram inventarizačních prací

Harmonogram inventarizačních prací vyhotoví inventarizační komise. Pokud není inventarizační komise jmenována, harmonogram vyhotoví vedení společnosti.

V harmonogramu, se uvede číslo účtu a název účtu, tedy co je předmětem inventury, datum a čas zahájení inventury a datum a čas ukončení inventury. Pro úplnost a platnost, musí harmonogram obsahovat podpis osoby, která inventuru provedla a osoby, která vyhotovila harmonogram.

Číslo účtu	Předmět inventury	Začátek inventury	Konec inventury
(XXX)	(Název účtu)	(Datum a čas)	(Datum a čas)

Inventuru provedl:

Harmonogram vyhotovil:

Článek VII.

Inventarizační komise

Inventarizační komisi jmenuje vedení společnosti a komise je minimálně dvoučlenná. Účetní jednotka, jmenuje jednoho člena inventarizační komise předsedou.

Počet inventarizačních komisí se odvíjí od náročnosti inventury a rozhodnutí o počtu je ponecháno plně v kompetenci účetní jednotky.

MUNARO Trade se rovněž zavazuje k poskytnutí ochranných pracovních pomůcek, ochranných hygienických pomůcek a pomůcek ke správnému zjištění skutečných stavů.

Vedení společnosti si ponechává právo v případě pochybení odvolat člena inventarizační směrnice a nahradit ho jiným.

V situaci, kdy není sestavena inventarizační komise, odpovídá za inventarizaci vedení společnosti.

Dílčí inventarizační komise	
Funkce	Jméno a příjmení
Předseda	(Jméno a příjmení)
1. člen	(Jméno a příjmení)

Článek VIII.

Inventarizační písemnosti

Inventurní soupis – o provedené inventuře se musí vyhotovit inventurní soupis majetku a závazků, kde se zachytí zjištěné skutečné stavy. Soupisy musí obsahovat:

- identifikační údaje o účetní jednotce,
- skutečné stavy majetku a závazků,
- číslo účtu,
- podpis osoby, která provedla inventuru,
- podpis osoby, která provedla inventarizaci,
- metoda zjištění skutečných stavů,
- ocenění,
- datum sestavení účetní závěrky,
- datum začátku inventury,
- datum ukončení inventury.

Inventurní soupis se vyhotoví ve dvou výtiscích, pro odpovědného pracovníka a pro vedení společnosti. Tento inventurní soupis, poskytne pracovníkům účetní jednotka.

K neuhrazeným pohledávkám, se připojí potvrzující dopisy od odběratelů o výši pohledávky.

Inventarizační zápis – pokud byl zjištěn inventarizační rozdíl, vystaví se inventarizační zápis. V inventarizačním zápise bude především uvedeno:

- výše vzniklého manka, schodku, přebytku,
- zaúčtování inventarizačních rozdílů,
- příčiny vzniku inventarizačních rozdílů,
- opatření proti dalšímu vzniku rozdílů.

Veškerá dokumentace související s inventarizací majetku a závazků se musí uchovávat alespoň po dobu 5 let od provedení.

Odpovědná osoba		Směrnici zpracoval	
Podpis		Podpis	
Směrnici vydává		Směrnici kontroloval	
Podpis		Podpis	

Datum vydání		Strana změny/aktualizace	
Místo vydání		Celkový počet stran	
Nabývá účinnosti od		Přílohy	

3.3 Průběh inventarizace

Inventarizace majetku a závazků se provádí k 31. 12., kdy inventarizaci skladových zásob zajišťuje Roman Mušálek a ostatní majetek a závazky jsou inventarizovány externí účetní firmou.

3.4 Inventarizační komise

Sestavovat inventarizační komisi, vzhledem k velikosti firmy, není potřeba. Jelikož je MUNARO Trade novou firmou, zajišťuje si inventuru vedení společnosti, tedy pan Roman Mušálek.

Pro nynější potřeby, je dostačující, že inventuru zajišťuje pouze 1 člověk, protože se inventura provádí na jednom skladě a při stávajícím množství zboží, je zvladatelná. Až se společnost rozroste a zaměstná více pracovníků, přičemž inventarizační činnost bude rozsáhlejší, tak se začne práce dělit.

V mém návrhu inventarizační směrnice, mimo jiné nalezneme úpravu inventarizační komise.

3.5 Písemnosti

MUNARO Trade při inventuře zaznamenává skutečné stavy do inventurního soupisu, který je vytištěn z účetního programu POHODA, viz Příloha č. 1. V případě vzniku manka, škody nebo přebytku se vytiskne inventarizační zápis, aby rozhodnutí účetní jednotky o vypořádání s inventarizačními rozdíly, bylo podloženo písemným záznamem.

4 Analýza a vyhodnocení výsledků

Analýza a vyhodnocení výsledků zjištěných při inventarizaci je pokračováním praktické části, kde se budeme zabývat inventarizací konkrétních složek majetku a závazků společnosti MUNARO Trade s.r.o. Vyhodnotíme inventarizaci, která proběhla k 31. 12. 2015 a ukážeme si, jak by se vypořádali s různými druhy inventarizačních rozdílů.

4.1 Inventarizace skladových zásob

K účtování skladových zásob, v MUNARO Trade, se používá účetní program POHODA. Skladové zásoby, kterými je zboží, se účtují způsobem A a zboží je oceňováno v pořizovací ceně.

Účet *132 – Zboží na skladě a v prodejnách* se otevírá na začátku nového účetního období zápisem na vrub účtu *132 – Zboží na skladě a v prodejnách* a ve prospěch účtu *701 – Počáteční účet rozvažný*. Pořízení zboží se účtuje na vrub účtu *131 – Pořízení zboží* a ve prospěch účtu *321 – Dluhy z obchodních vztahů*, kdy se navýší závazky vůči dodavatelům. Na účet *131 – Pořízení zboží*, se taktéž zachytí všechny vedlejší náklady, které s nákupem zboží souvisejí. Vedlejšími náklady jsou:

- doprava zboží,
- pojištění,
- clo,
- provize atd.

Poté se vyhotoví příjemka na zboží, které se přijímá na sklad a zachytí se na vrub účtu *132 – Zboží na skladě a v prodejnách* a ve prospěch účtu *131 – Pořízení zboží*. Výdaje v důsledku prodeje, se účtují na základě výdejky, ve prospěch účtu *132 – Zboží na skladě a v prodejnách* a na vrub účtu *504 – Prodané zboží*. Účet *132 – Zboží na skladě a v prodejnách* se uzavírá ve prospěch účtu *132* a na vrub účtu *702 – Konečný účet rozvažný*, viz Tab. 4.1.

Tab. 4.1 Účtování zboží

Účetní zápis	MD	D
Otevření účtu 132	132	701
Pořízení zboží	131	321
Vedlejší náklady	131	321
Příjem zboží na sklad	132	131
Výdej zboží ze skladu	504	132
Uzavření účtu 132	702	132

Zdroj: vlastní zpracování

Před uzavřením účtu *132 – Zboží na skladě a v prodejnách*, se musí provést kontrola účtu *131 – Pořízení zboží*, zda jsou zůstatky rovny nule. Za podmínky, že účet *131 – Pořízení zboží* má konečný zůstatek, musí se přezkoumat, zda:

- a) máme došlou fakturu, ale zboží nebylo převzato na sklad nebo
- b) nedošla faktura, ale máme zboží na skladě.

Dle způsobu a), kdy máme došlou fakturu, ale do konce roku nebyla vystavena příjemka na zboží, se účtuje ve prospěch účtu *131 – Pořízení zboží* a na vrub aktivního účtu *139 – Zboží na cestě*, viz Tab. 4.2.

Dle způsobu b), kdy je zjištěna nevyfakturovaná dodávka zboží se postupuje zápisem na vrub účtu *131 – Pořízení zboží* a ve prospěch pasivního účtu *389 – Dohadné účty pasivní*, viz Tab. 4.2.

Tab. 4.2 Účtování zboží na cestě a nevyfakturované dodávky

Účetní zápis	MD	D
Zboží na cestě	139	131
Nevyfakturovaná dodávka	131	389

Zdroj: vlastní zpracování

Dále se vykoná inventarizace skladových zásob, která se skládá z inventury. Pokud chceme zahájit inventuru v programu POHODA, tak pouze zadáme příkaz ***Inventura*** a program nám sám vyhotoví inventurní soupis, který vytiskneme v potřebném množství. Do soupisu se později při fyzické inventuře zanesou zjištěné skutečné stavy.

MUNARO Trade, má jeden sklad, kde je uloženo všechno zboží, které se prodává. Na tomto skladě se také provádí inventura zásob.

U zásob se používá fyzická inventura a tyto skutečné stavy se zjišťují přepočítáním každého druhu zboží, co je na skladě. Fyzická inventura zásob k 31. 12. 2015 byla realizována

Romanem Mušálkem. Během inventury zaznamenával skutečné stavy zboží do předem vytištěného inventurního soupisu. Tyto podklady pro zpracování inventury čítají 597 různých druhů sortimentu a názvy zboží jsou pro lepší orientaci seřazeny podle abecedy.

Po dokončení fyzické inventury, se zjištěné skutečné stavy zaznamenaly v účetním programu POHODA do kolonky skutečné stavy. Následně POHODA sama porovnávala stavy v účetnictví se skutečností a vyhodnotila, zda vznikly rozdíly.

Při inventarizaci zásob k 31. 12. 2015 bylo zjištěno, že skutečné stavy odpovídají stavům v evidenci, což znamená, že nevznikly žádné inventarizační rozdíly. Také bylo zjištěno, že je na skladě 133 druhů zboží. Z tohoto zboží bylo nejvíce vizitek (800 ks), fólie fixační 50/23my (720 ks), xerografického papíru A4 80g Happy C (141 ks). Ostatní položky se pohybovaly kolem několika desítek kusů.

Žádný inventarizační rozdíl na skladě je velmi dobrou známkou firmy. Odráží s jakou pečlivostí, opatrností a rozvážností je nakládáno se zásobami. Taktéž se musí brát v potaz, že se zbožím nakládá pouze jeden člověk, na jednom skladě a firma nemá velké množství objednávek. To má za následek, tak příznivý výsledek. Do budoucna, kdy se firma bude rozšiřovat, což znamená více objednávek a nových zaměstnanců, se práce rozdělí mezi více pracovníků, a tak může dojít ke vzniku chyb a následným rozdílům na zásobách.

4.1.1 Možné inventarizační rozdíly v MUNARO Trade

V průběhu inventarizace mohou být zjištěny inventarizační rozdíly jako:

- manko,
- přebytek,
- neúmyslná záměna zásob,
- škoda.

Při zadání skutečných stavů v účetním programu, se vyhodnotí, zda vznikly inventarizační rozdíly. Za předpokladu, že se vyskytl rozdíl, nám POHODA ukáže:

- na jakém druhu zboží k tomu došlo,
- jaký je zjištěný skutečný stav,
- jaký je evidovaný stav a
- vzniklý rozdíl.

Vyhodnocené rozdíly se musí zkontrolovat a v programu potvrdit, že tomu tak skutečně je. Z nabídky, kterou nám POHODA poskytne, se vybere způsob zaúčtování. Volbou ***Zaúčtování inventury*** se provede zaúčtování inventarizačních rozdílů. Automaticky

se vystaví výdejky na zboží, které na skladě chybí a příjemky na zboží, které na skladě přebývá.

Následně si uvedeme případy, které by mohly nastat v MUNARO Trade a jak by se účetní jednotka s takovými rozdíly vypořádala.

4.1.1.1 Manko

Pokud by nastal případ, kdy je skutečný stav nižší než stav v evidenci účetnictví, jedná se o manko. Manko je možné zaúčtovat jako:

a) Manko zaúčtované do nákladů

Konkrétní případ: Skutečný stav bublinkové fólie 100cm/100m zjištěný během fyzické inventury je 0 ks, ale v účetnictví je uveden 1 ks.

Řešení firmy: Znamená to vznik manka nad normu přirozených úbytků a MUNARO Trade se s ním vypořádá zápisem ve prospěch aktivního účtu 132 – *Zboží na skladě a v prodejnách* a na vrub nákladového účtu 549 – *Manka a škody z provozní činnosti*. Jelikož jsou plátcí DPH, tak se musí manko navýšit o hodnotu DPH, zápisem na vrub účtu 549 – *Manka a škody z provozní činnosti* a ve prospěch účtu 343 – *Daň z přidané hodnoty*, viz Tab. 4.3. Jde o daňově neuznatelný náklad.

Tab. 4.3 Zaúčtování manka nad normu

Účetní zápis	MD	D
Manko bublinkové fólie	549	132
Douúčtování DPH	549	343

Zdroj: vlastní zpracování

b) Přirozené úbytky

MUNARO Trade nemá stanovenou normu přirozených úbytků, jelikož vlastnosti zásob a doba skladování tuto úpravu nevyžadují. Přirozené úbytky nelze uplatnit u veškerého druhu zásob. Manko do normy se využívá především u materiálu a zásob vytvořených vlastní činností a u zboží, se jedná převážně o potraviny, které se rychle kazí.

V našem případě, je zboží přijímáno na sklad již uzavřené, zabalené v balících a neváží se. Proto je velmi těžké následně zhodnotit, zda k vyschnutí apod. došlo během skladování nebo bylo zboží takto přijato na sklad.

Pokud by došlo k rozšíření sortimentu o zboží, u kterého lze uplatnit přirozené úbytky do normy, tak se tato problematika upraví v inventarizační směrnici. Konkrétní případ nyní nemůže nastat, ale výhledově by se s ním firma vypořádala následovně.

Řešení firmy: Účetně se přirozený úbytek zachytí ve prospěch účtu 132 – *Zboží na skladě a v prodejnách* a na vrub nákladového účtu 504 – *Prodané zboží*, viz Tab. 4.4. Z pohledu daní se jedná o daňově účinný náklad.

Tab. 4.4 Zaúčtování manka do normy

Účetní zápis	MD	D
Manko do normy přirozených úbytků	504	132

Zdroj: vlastní zpracování

c) Manko uplatněné proti jiné osobě

V případě, že by na skladě firmy MUNARO Trade, došlo k poškození zboží, či jeho zničení, příčinou živelné pohromy, nebo ukradení, je možné tuto škodu požadovat po pojišťovně.

Konkrétní případ: Důsledkem povodní došlo ke zničení části zásob v hodnotě 14 000 Kč, firma předpokládá náhradu od pojišťovny v plné výši 14 000 Kč, nakonec přišla náhrada ve výši 16 000 Kč.

Řešení firmy: MUNARO Trade by v první řadě vyúčtovalo škodu a zaúčtovali ji ve prospěch účtu 132 – *Zboží na skladě a v prodejnách* a na vrub účtu 549 – *Manka a škody z provozní oblasti*, viz Tab. 4.5.

Následně by účtovali o předpokládané výši náhrady od pojišťovny, v hodnotě 14 000 Kč, ve prospěch výnosového účtu 648 – *Ostatní provozní výnosy* a na vrub aktivního účtu 388 – *Dohadné účty aktivní*, viz Tab. 4.5.

Na základě přijatého vyúčtování pojišťovny, by zaúčtovali skutečnou výši náhrady, 16 000 Kč, jako přírůstek pohledávek na vrub aktivního účtu 378 – *Jiné pohledávky* a ve prospěch účtu 388 – *Dohadné účty aktivní*, viz Tab. 4.5.

Poté by se doúčtoval rozdíl mezi odhadovanou a skutečnou výší náhrady, částka 2 000 Kč, ve prospěch účtu 648 – *Ostatní provozní výnosy* a na vrub účtu 388 – *Dohadné účty aktivní*, viz Tab. 4.5.

Přijetí náhrady od pojišťovny na bankovní účet se zapíše na vrub aktivního účtu 221 – *Peněžní prostředky na účtech* a ve prospěch účtu 378 – *Jiné pohledávky*, kdy se nám sníží uhrazená pohledávka za pojišťovnu, viz Tab. 4.5.

Škoda je daňově uznatelným nákladem do výše náhrady a o DPH se účtovat nebude, jelikož má účetní jednotka potvrzení od pojišťovny, a tak může prokázat, že se nejedná o tzv. dodání zboží za úplatu.

Tab. 4.5 Zaúčtování škody a náhrady od pojišťovny

Účetní zápis	Částka	MD	D
Škoda	14 000	549	132
Předpokládaná výše náhrady	14 000	388	648
Vyúčtování pojišťovny	16 000	378	388
	2 000	388	648
Přijatá náhrada na BÚ	16 000	221	378

Zdroj: vlastní zpracování

Konkrétní případ: Důsledkem požáru došlo ke zničení části zásob v hodnotě 14 000 Kč, firma předpokládá náhradu od pojišťovny v plné výši 14 000 Kč, nakonec přišla náhrada ve výši 13 000 Kč.

Řešení firmy: MUNARO Trade, by se s případem škody vypořádalo stejně, jako v předešlém příkladu. Až na změnu při účtování rozdílu mezi odhadovanou a skutečnou výší náhrady, kdy je odhad větší než skutečnost. V tomto případě by rozdíl činil 1 000 Kč. Účetně by se rozdíl zachytil na vrub účtu 648 – *Ostatní provozní výnosy* a ve prospěch účtu 388 – *Dohadné účty aktivní*, viz Tab. 4.6.

Opět bude výše škody daňově uznatelná jen do výše náhrady od pojišťovny a o DPH se nebude účtovat.

Tab. 4.6 Zaúčtování škody a náhrada od pojišťovny

Účetní zápis	Částka	MD	D
Škoda	14 000	549	132
Předpokládaná výše náhrady	14 000	388	648
Vyúčtování pojišťovny	13 000	378	388
	1 000	648	388
Přijatá náhrada na BÚ	13 000	221	378

Zdroj: vlastní zpracování

d) Manko uplatněné proti zaměstnanci

Konkrétní případ: Vzniklé manko na zboží je předepsáno k úhradě v plné výši zaměstnanci MUNARO Trade.

Řešení firmy: V takovém případě, by se nejprve zachytilo manko na zbožích na straně MD účtu 549 – *Manka a škody z provozní činnosti* a na straně D účtu 132 – *Zboží na skladě a v prodejnách*. Poté MUNARO Trade předepíše manko k úhradě zaměstnanci v plné výši. Manko uplatněné proti zaměstnanci se zapíše na vrub aktivního účtu 335 – *Pohledávky za*

zaměstnanci a ve prospěch účtu 648 – *Ostatní provozní výnosy*, viz Tab. 4.7. Předepsané manko k úhradě zaměstnanci je daňově účinný náklad do výše náhrady.

Tab. 4.7 Účtování manka a předpisu manka k úhradě

Účetní zápis	MD	D
Manko	549	132
Manko k úhradě zaměstnanci	335	648

Zdroj: vlastní zpracování

Nabízejí se dvě možnosti úhrady pohledávky, a to:

- Úhrada do pokladny nebo na bankovní účet, kdy se předepsaná výše manka zaúčtuje ve prospěch účtu 335 – *Pohledávky za zaměstnanci* a na vrub aktivního účtu 211 – *Peněžní prostředky v pokladně* nebo 221 – *Peněžní prostředky na účtech*, viz Tab. 4.8.
- Srážka ze mzdy, kdy se mzda zaměstnance sníží o požadovanou náhradu manka a provede se účetní zápis ve prospěch účtu 335 – *Pohledávky za zaměstnanci* a na vrub pasivního účtu 331 – *Zaměstnanci*, viz Tab. 4.8.

Tab. 4.8 Účtování úhrady manka

Účetní zápis	MD	D
Úhrada manka do pokladny nebo na BÚ	211/221	335
Srážka ze mzdy zaměstnance	331	335

Zdroj: vlastní zpracování

4.1.1.2 Přebytek

Přebytek na zásobách vznikne pod podmínkou, že skutečný stav je nižší než stav v evidenci účetnictví. Přebytek se v programu POHODA účtuje následujícím způsobem.

Konkrétní případ: Skutečný stav Jaru Piatti 4 l zjištěný během fyzické inventury jsou 6 ks, ale v účetnictví je uvedeno 5 ks.

Řešení firmy: Z toho pro MUNARO Trade vyplývá, že vznikl přebytek Jaru Piatti 4 l a musí se, v programu POHODA, provést účetní zápis na vrub účtu 132 – *Zboží na skladě a v prodejnách* a ve prospěch účtu 648 – *Ostatní provozní výnosy*, viz Tab. 4.9.

Tab. 4.9 Účtování přebytku

Účetní zápis	MD	D
Přebytek Jaru Piatti 4 l	132	648

Zdroj: vlastní zpracování

4.1.1.3 Neúmyslná záměna zásob

V MUNARO Trade, se musí brát v potaz i situace, kdy dojde k záměně velmi podobného, téměř nerozeznatelného zboží. Proto se musí vzniklé přebytky a manka nejprve prověřit a až poté zaúčtovat.

Konkrétní případ: Zjištěné manko na balicí lepicí pásce 50 mm x 66 m a přebytek na balicí lepicí pásce 50 mm x 66 m, hnědá Hot Melt.

Řešení firmy: Při kontrole je zřejmé, že došlo k neúmyslné záměně, jelikož balicí páska je naprosto stejná, až na barvu. Proto se provede oprava v účetnictví, kdy se vystaví příjemka, na chybějící balicí lepicí pásku, zápisem na vrub účtu 132 – *Zboží na skladě a v prodejnách* a ve prospěch účtu 648 – *Ostatní provozní výnosy*. Následně se také musí opravit neoprávněný přebytek, na hnědé lepicí pásce, vystavením výdejky, která se zaúčtuje ve prospěch účtu 132 – *Zboží na skladě a v prodejnách* a na vrub účtu 549 – *Manka a škody z provozní činnosti*, viz Tab. 4.10.

Po provedené kompenzaci se musí zhodnotit, zda je hodnota manka vyšší než přebytek. Pokud ano, tak se tyto hodnoty od sebe odečtou a z výsledné částky se vypočte DPH, které se odvede, což se zaúčtuje na vrub účtu 549 – *Manka a škody z provozní činnosti* a ve prospěch účtu 343 – *Daň z přidané hodnoty*, viz Tab. 4.10.

Manko je do výše přebytku daňově uznatelným nákladem, ale hodnota nad, je daňově neuznatelný náklad.

Tab. 4.10 Účtování neúmyslné záměny zásob

Účetní zápis	MD	D
Příjemka – balicí lepicí páska 50 mm x 66 m	132	648
Výdejka – balicí lepicí páska 50 mm x 66 m, hnědá Hot Melt	549	132
Doúčtování DPH k manku	549	343

Zdroj: vlastní zpracování

4.2 Inventarizace pohledávek

Inventarizace pohledávek byla realizována k 31. 12. 2015, externí účetní firmou, která účtuje v elektronickém informačním systému PREMIER. Pohledávky se v průběhu roku účtují na účet 311 – *Pohledávky z obchodních vztahů*. Vznik pohledávky, se zaúčtuje na vrub účtu 311 – *Pohledávky z obchodních vztahů* a uhrazení pohledávky ve prospěch tohoto účtu. Pohledávky se oceňují jmenovitou hodnotou.

Inventarizace pohledávek se uskutečnila rozesláním konfirmačních (inventarizačních) dopisů všem odběratelům, kteří neuhradili své pohledávky. Tyto dopisy jsou předem připravené v účetním programu a obsahují:

- krátký text, ve kterém firma prosí o potvrzení výše pohledávek,
- pohledávky, které firma má.

Výše pohledávek je buď odběrateli potvrzena, nebo může druhá strana zjistit, že některé pohledávky byly již uhrazeny, a proto k dopisu přiloží správný stav pohledávek. Většinou se dopisy posílají na dodejku, jinými slovy firma má potvrzení o doručení odeslaného dopisu.

Při uzavírání účetních knih se převedl zůstatek účtu 311 – *Pohledávky z obchodních vztahů*, ve prospěch tohoto účtu a na vrub účtu 702 – *Konečný účet rozvažný*, viz Tab. 4.11.

Tab. 4.11 Účtování uzavření účtu 311

Účetní zápis	MD	D
Uzavření účtu 311	702	311

Zdroj: vlastní zpracování

Výše pohledávek z obchodních vztahů, k 31. 12. 2015, byla 367 tis. Kč.

4.3 Inventarizace závazků

Inventarizace závazků byla uskutečněna k 31. 12. 2015, kdy na základě ověřujících dopisů, které zaslali dodavatelé, byla ověřena výše závazků firmy MUNARO Trade. O závazcích se účtuje na účet 321 – *Dluhy z obchodních vztahů*, kdy se vznik závazku zachytí ve prospěch účtu a zaplacení na vrub. Závazky se rovněž oceňují jmenovitou hodnotou.

Účet se uzavřel zápisem na vrub účtu 321 – *Dluhy z obchodních vztahů* a ve prospěch účtu 702 – *Konečný účet rozvažný*, viz Tab. 4.12.

Tab. 4.12 Účtování uzavření účtu 321

Účetní zápis	MD	D
Uzavření účtu 321	321	702

Zdroj: vlastní zpracování

Závazky z obchodních vztahů byly k 31. 12. 2015 ve výši 852 tis. Kč.

4.4 Inventarizace hmotného majetku

Dlouhodobým majetkem, se rozumí majetek, jehož doba užívání je delší než jeden rok. Hranice pro zařazení dlouhodobého majetku do evidence je u hmotného majetku

40 000 Kč a u nehmotného majetku 60 000 Kč. O dlouhodobém hmotném majetku se účtuje v účtové skupině 02 – *Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný*, pozemky a umělecká díla se zachytí ve skupině 03 – *Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný* a o nehmotném majetku se účtuje ve skupině 01 – *Dlouhodobý nehmotný majetek*. Oprávky se pro nehmotný majetek zachytí ve skupině účtů 07 – *Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku* a pro hmotný majetek se oprávky účetně zapíší ve skupině 08 – *Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku*.

Majetek, který je pořízen za částku nižší, než je stanovený limit účetní jednotkou, je považován za drobný hmotný majetek nebo drobný nehmotný majetek. Kdy se pro drobný hmotný majetek používá nákladový účet 501 – *Spotřeba materiálu* a pro drobný nehmotný majetek účet 518 – *Ostatní služby*.

O dlouhodobém hmotném majetku se účtuje na účtu 022 – *Hmotné movité věci a jejich soubory* a oprávky se účtují na příslušný účet 082 – *Oprávky k hmotným movitým věcem a jejich souborům*.

MUNARO Trade používá osobní automobil, který je pořízen operativním leasingem a je využíván k firemním účelům. Po skončení operativního leasingu je vozidlo stále majetkem leasingové společnosti. Tento leasing má pro společnost řadu pozitiv:

- neplatí se první zvýšená splátka neboli akontace,
- stejné měsíční splátky, které jsou zcela daňově uznatelným nákladem,
- servis a veškeré náklady spojené s automobilem jsou ponechány na pronajímateli.

Splátka operativního leasingu se účtuje na vrub účtu 518 – *Ostatní služby* a ve prospěch účtu 221 – *Peněžní prostředky na účtech*. O DPH se provede účetní zápis na vrub účtu 343 – *Daň z přidané hodnoty* a ve prospěch účtu 221 – *Peněžní prostředky na účtech*, viz Tab. 4.13.

Tab. 4.13 Účtování splátek operativního leasingu

Účetní zápis	MD	D
Splátka leasingu	518	221
DPH	343	221

Zdroj: vlastní zpracování

Pokud by se jednalo o finanční leasing s následným převodem vlastnických práv na nájemce, tak by po skončení doby nájmu, byl automobil vložen do podnikání na základě zápisu na vrub účtu 022 – *Hmotné movité věci a jejich soubory*, kdy se majetek uvede do užívání firmy a ve prospěch účtu 082 – *Oprávky k hmotným movitým věcem*. Odpisy

k majetku se účtují na vrub účtu 551 – *Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku* a ve prospěch účtu 082 – *Oprávký k hmotným movitým věcem*, kde se sčítají odpisy za jednotlivé roky, a tak vidíme, jak je majetek opotřebován, viz Tab. 4.14.

Tab. 4.14 Účtování o automobilu

Účetní zápis	MD	D
Vklad majetku do užívání	022	082
Odpis	551	082

Zdroj: vlastní zpracování

U zařazeného majetku do užívání se k rozvahovému dni provede inventarizace a vykoná se fyzická inventura. Během fyzické inventury se zkoumá, zda majetek odpovídá stavu, jaký je zachycen v účetnictví. Dále se kontroluje jestli:

- je opravdu užíván k firemním účelům,
- nepotřebuje opravy apod.

Po provedené inventarizaci, se uzavře účet 022 – *Hmotné movité věci a jejich soubory*, což se uskuteční zaúčtováním ve prospěch účtu 022 – *Hmotné movité věci a jejich soubory* a na vrub účtu 702 – *Konečný účet rozvahový*, viz Tab. 4.15.

Tab. 4.15 Účtování uzavření účtu 022

Účetní zápis	MD	D
Uzavření účtu 022	702	022

Zdroj: vlastní zpracování

4.4.1 Škoda na automobilu

Jestliže by se jednalo o finanční leasing a vozidlo bylo následně převedeno do užívání firmy, tak by mohla nastat situace, kdy na dlouhodobém majetku dojde ke vzniku škody. Mohlo se stát, že byl automobil odcizen, zničen živelnou pohromou, nebo došlo k dopravní nehodě. Tento úbytek majetku musí společnost zaúčtovat. Výskyt přebytku, v tomto případě, není pravděpodobný.

4.4.1.1 Krádež, živelná pohroma

Konkrétní případ: Vznikla škoda na automobilu důsledkem krádeže, živelné pohromy.

Řešení firmy: Pokud byl automobil zcela odepsán, tak se provede zápis ve prospěch účtu 022 – *Hmotné movité věci a jejich soubory* a na vrub účtu 082 – *Oprávký k hmotným*

movitým věcem a jejich souborům. Takto se vyřadí automobil z evidence dlouhodobého majetku, viz Tab. 4.16.

Tab. 4.16 Účtování vyřazení automobilu z evidence

Účetní zápis	MD	D
Vyřazení automobilu	082	022

Zdroj: vlastní zpracování

Většinou je majetek odepsán jen zčásti, a proto se jako první musí doučtovat zůstatková cena ve prospěch účtu 082 – *Oprávky k hmotným movitým věcem a jejich souborům* a na vrub účtu 547 – *Mimořádné provozní náklady*. Nebude se účtovat na klasický účet 551 – *Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku*, protože se tento jednorázový odpis musí odlišit. Účet 547 je daňově uznatelným nákladem do výše náhrady od pojišťovny.

Ve druhém kroku, se účtuje o vyřazení automobilu z užívání ve prospěch účtu 022 – *Hmotné movité věci a jejich soubory* a na vrub účtu 082 – *Oprávky k hmotným movitým věcem a jejich souborům*, viz Tab. 4.17.

Vznik pohledávky vůči pojišťovně se zachytí na vrub účtu 378 – *Jiné pohledávky* a ve prospěch účtu 647 – *Mimořádné provozní výnosy*. Přijetí náhrady, na bankovní účet, se účetně zapíše na vrub účtu 221 – *Provozní prostředky na účtech* a ve prospěch účtu 378 – *Jiné pohledávky*, viz Tab. 4.17.

Tab. 4.17 Účtování vyřazení automobilu z evidence a náhrady od pojišťovny

Účetní zápis	MD	D
Vyřazení automobilu důsledkem živelné pohromy, krádeže		
1. Doučtování ZC	547	082
2. Vyřazení z evidence	082	022
Pohledávka vůči pojišťovně	378	647
Přijatá náhrada od pojišťovny	221	378

Zdroj: vlastní zpracování

4.4.1.2 Dopravní nehoda

Konkrétní případ: Došlo k dopravní nehodě, za jejíž vznik nemůže řidič vozidla, nýbrž jiný účastník provozu. MUNARO Trade obdrželo od pojišťovny vyjádření, že se jedná o totální škodu.

Řešení firmy: Vzhledem k častému využívání vozidla k pracovním účelům, je pravděpodobné, že může dojít k dopravní nehodě. Automobil, který byl pojišťovnou shledán

za nadobro poškozený, se zaúčtuje na vrub účtu 549 – *Manka a škody z provozní činnosti* a ve prospěch účtu 082 – *Oprávky k hmotným movitým věcem a jejich souborům*, čímž se doúčtuje zůstatková cena. Jakmile je vůz zcela odepsán lze jej vyřadit z užívání účetním zápisem ve prospěch účtu 022 – *Hmotné movité věci a jejich soubory* a na vrub účtu 082 – *Oprávky k hmotným movitým věcem a jejich souborům*, viz Tab. 4.18.

Vzniklá pohledávka vůči pojišťovně se zachytí na vrub účtu 378 – *Jiné pohledávky* a ve prospěch účtu 648 – *Ostatní provozní výnosy*. Jakmile od pojišťovny obdrží náhradu, na základě výpisu z bankovního účtu, se provede zápis na vrub účtu 221 – *Provozní prostředky na účtech* a ve prospěch účtu 378 – *Jiné pohledávky*, tím společnosti přibudou peníze a zruší se pohledávka, viz Tab. 4.18.

Pro MUNARO Trade, je v tomto případě účet 549 daňově uznatelným nákladem, a to do výše náhrady od pojišťovny.

Tab. 4.18 Účtování vyřazení automobilu z evidence a náhrady od pojišťovny

Účetní zápis	MD	D
Vyřazení automobilu důsledkem bouračky		
1. Doučtování ZC	549	082
2. Vyřazení z evidence	082	022
Pohledávka vůči pojišťovně	378	648
Přijatá náhrada od pojišťovny	221	378

Zdroj: vlastní zpracování

4.4.2 Prodej automobilu

Konkrétní případ: V roce 2015 se prodalo vozidlo, které nebylo zcela odepsáno.

Řešení firmy: Další eventualita, která by mohla nastat, je prodej automobilu. Protože auto nebylo zcela odepsáno, musí se opět nejdříve doúčtovat zůstatková cena, zápisem ve prospěch účtu 082 – *Oprávky k hmotným movitým věcem a jejich souborům* a na vrub nákladového účtu 541 – *Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku*. Dále se vyřadí z evidence dlouhodobého majetku, což se zaúčtuje ve prospěch účtu 022 – *Hmotné movité věci a jejich soubory* a na vrub účtu 082 – *Oprávky k hmotným movitým věcem a jejich souborům*, viz Tab. 4.19. Účet 541 je daňově uznatelným nákladem do výše příjmů plynoucích z prodeje.

Kupujícímu se vystaví faktura a v účetnictví se tento fakt zapíše na vrub účtu 315 – *Ostatní pohledávky* a ve prospěch výnosového účtu 641 – *Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku*. Zároveň musíme odvést DPH zápisem na vrub účtu 315 –

Ostatní pohledávky a ve prospěch účtu 343 – *Daň z přidané hodnoty*. Následně je faktura uhrazena a firmě přijdou peníze na bankovní účet, to se zaúčtuje na vrub účtu 221 – *Peněžní prostředky na účtech* a ve prospěch účtu 315 – *Ostatní pohledávky*, viz Tab. 4.19.

Tab. 4.19 Účtování prodeje automobilu

Účetní zápis	MD	D
Vyřazení automobilu důsledkem prodeje		
1. Doučtování ZC	541	082
2. Vyřazení z evidence	082	022
Vystavená faktura za automobil	315	641
DPH	315	343
Úhrada faktury	221	315

Zdroj: vlastní zpracování

4.5 Opravné položky

V průběhu inventarizace mohlo dojít k zjištění, že je potřeba tvořit opravné položky. Opravné položky se utváří jako účetní nebo zákonné. Zákonné opravné položky jsou daňově uznatelným nákladem, ale účetní jsou daňově neuznatelným nákladem. Tvorba daňově účinných opravných položek je značně omezena zákonem o rezervách.

Firma MUNARO Trade netvořila žádné opravné položky pro účetní období 2015. Ovšem mohly by nastat níže uvedené případy, kdy by se vytvořily účetní opravné položky. Právě účetní opravné položky se využívají k dočasnému snížení hodnoty majetku, neboli vyjádření skutečné hodnoty majetku. Jedině tak, bude účetnictví zobrazeno věrně a poctivě.

4.5.1 Opravné položky k automobilu

Pokud by byl automobil pořízen finančním leasingem a po uplynutí doby splatnosti byl vložen do majetku firmy, tak je možný výskyt následujícího případu.

Konkrétní případ: Během fyzické inventury dlouhodobého hmotného majetku, byla zjištěna potřeba opravy vozu.

Řešení firmy: Nezbytná oprava auta je projevem užitné hodnoty nižší, než je uvedena v účetnictví. Proto by se musela provést tvorba opravné položky, která by dočasně upravila hodnotu majetku.

Užitná hodnota se upraví zápisem na vrub nákladového účtu 559 – *Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti* a ve prospěch pasivního účtu 092 – *Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku*. Na konci roku je účet 092 uzavřen a účtuje se na vrub

účtu 092 – *Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku* a ve prospěch účtu 702 – *Konečný účet rozvažný*, viz Tab. 4.20.

Jakmile je majetek opraven, tak se opravná položka zruší, opačným zápisem, ve prospěch účtu 559 – *Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti* a na vrub účtu 092 – *Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku*, viz Tab. 4.20.

Tab. 4.20 Účtování opravné položky k automobilu

Účetní zápis	MD	D
Tvorba opravné položky	559	092
Uzavření účtu 092	092	702
Zúčtování opravné položky	092	559

Zdroj: vlastní zpracování

4.5.2 Opravná položka k pohledávce

Konkrétní případ: Firma MUNARO Trade vede v účetnictví k 31. 12. 2015 pohledávku, u které uplynula doba splatnosti.

Řešení firmy: Taková pohledávka, se stává rizikovou a potřebujeme snížit její hodnotu, ale jen do doby, než odběratel uhradí pohledávku. Hodnota se tedy snižuje jen dočasně. O takové opravné položce, by firma účtovala na vrub účtu 559 – *Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti* a ve prospěch pasivního účtu 391 – *Opravná položka k pohledávkám*. Účet 391, se k rozvahovému dni uzavře zápisem na vrub účtu 391 – *Opravná položka k pohledávkám* a ve prospěch účtu 702 – *Konečný účet rozvažný*, viz Tab. 4.21.

Po splacení pohledávky se opravná položka zruší a účtujeme o tom ve prospěch účtu 559 – *Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti* a na vrub účtu 391 – *Opravná položka k pohledávkám*, viz Tab. 4.21.

Tab. 4.21 Účtování opravné položky k pohledávce

Účetní zápis	MD	D
Tvorba opravné položky	559	391
Uzavření účtu 391	391	702
Zúčtování opravné položky	391	559

Zdroj: vlastní zpracování

4.6 Inventarizace a účetní závěrka

Majetek a závazky, které jsou evidovány v účetnictví, musí být stejné jako skutečnost (to co máme reálně v pokladně, na skladě atd.). Proto ještě před samotným uzavřením účtů se

provede inventarizace, a tak se zajistí správnost účetnictví. U vzniklých rozdílů se provede korekce.

Po uzavření účtů se přejde k vyčíslení konečných stavů a provede se účetní závěrka. Účetní závěrka se skládá z výkazů jako rozvaha, výkaz zisku a ztráty, přehled o peněžních tocích, přehled o změnách vlastního kapitálu a příloha.

Nepřítomnost inventarizace může vést k chybám v účetnictví a tomu by se každá firma měla vyhnout. Poněvadž vzniklé omyly se promítnou do sestavených výkazů a účetnictví je tak vedeno nevěrohodně a neprůkazně.

V rozvaze by byly nesprávně vyčísleny hodnoty majetku a závazků, ve výsledovce by došlo k zahrnutí chybných nákladových a výnosových účtů (mank, škod, přebytků) a byl by mylně ovlivněn výsledek hospodaření. Na cash-flow, sestavený přímou metodou, by nechtěně působila špatná výše pohledávek a závazků.

5 Závěr

Bakalářská práce se zabývá inventarizací majetku a závazků, která je důležitou součástí při účetní závěrce. Pro některé malé podnikatele by se inventarizace mohla zdát zbytečnou, ale rozhodně tomu tak není. Inventarizací se zjistí potřebné informace o majetku a závazcích a hlavně se předejde chybám, které se mohou vyskytnout i u těch nejmenších účetních jednotek. Navíc její provedení je upraveno zákonem o účetnictví a řadou dalších právních předpisů.

Teoretická část všeobecně popisuje inventarizaci majetku a závazků od její přípravy až po ukončení inventarizačních prací, kdy se uzavřou účty a vyhotoví se závěrka. Rozebírají se jednotlivé druhy inventarizací a inventur. Mimo jiné jsou uvedeny obecné postupy při inventurách u některých druhů majetku a závazků a často zanedbávané operativní evidence. Dále je popsáno pojištění majetku, či odpovědnosti zaměstnanců u pojišťovny nebo uzavření dohody o odpovědnosti pro případný vznik manka, škody. Uvádí se popis a účtování inventarizačních rozdílů, daňově uznatelných a neuznatelných nákladů. K této problematice je uvedeno účtování různých případů manka, škod nebo přebytků na téčkách, čímž se účtování stává přehlednějším a srozumitelnějším. Pozornost se také zaměřuje na důležitost inventarizační směrnice, založení inventarizační komise a nutnost vytvoření jednotných písemností. Nezbytná část bakalářské práce je správnost ocenění, tvorba opravných položek a rozebrání chyb, kterým by se každá účetní jednotka měla vyhnout.

Praktická část se zabývá představením společnosti MUNARO Trade s.r.o., která prodává převážně kancelářské potřeby. Následně je uveden návrh vnitropodnikové směrnice k inventarizaci majetku a závazků a průběh inventarizace prováděné k 31. 12. 2015. V další kapitole byla provedena analýza a zároveň vyhodnoceny výsledky zjištěné při inventarizaci. Během inventarizace skladových zásob nebyly zjištěny žádné inventarizační rozdíly, což je velmi příznivé. Dále je uvedena inventarizace pohledávek, závazků a dlouhodobého majetku. I když firma vykazovala pohledávky z obchodních vztahů, nebyla potřeba tvořit opravné položky. Vždy jsou uvedeny možné příklady inventarizačních rozdílů a vypořádání s nimi. Nakonec je vyobrazeno propojení inventarizace s účetní závěrkou.

Výtkou pro MUNARO Trade, je nepřítomnost inventarizační směrnice, harmonogramu inventarizačních prací a inventarizačních písemností. Není vypracován harmonogram, který by zabezpečil, že se během inventarizace neopomene žádný majetek, či závazky. Dále se v průběhu inventury skutečné stavy zaznamenávají do inventurního soupisu, který je vygenerován z účetního programu a obsahuje informace o účetním stavu

zásob, což je nežádoucí. Důvodem je možnost pouhého opsání stavů, a tomu se účetní jednotky musí vyhnout. K dispozici by měly být poskytnuty soupisy bez evidovaných stavů. Rovněž u inventarizačních zápisů z účetního programu nepostačuje informace o způsobu vypořádání. Veškeré náležitosti inventarizačních soupisů, zápisů a vypracování harmonogramu je uvedeno v návrhu směrnice.

Cílem bakalářské práce bylo teoreticky popsat inventarizaci majetku a závazků, vylíčit průběh inventarizace ve vybrané společnosti s ručením omezeným, navrhnout inventarizační směrnici, zobrazit výsledky zjištěné během inventarizačních prací, nastínit řešení případných inventarizačních rozdílů, opravných položek a potvrdit vzájemnou souvislost inventarizace a účetní závěrky.

Cíl práce byl splněn obecným popsáním inventarizace a představením průběhu inventarizace v MUNARO Trade s.r.o. Jelikož společnost postrádala vnitropodnikovou směrnici, která by upravovala oblast inventarizace majetku a závazků, byla tato inventarizační směrnice vypracována. Směrnice se firmě poskytla a její zařazení se bude projednávat. Navržená směrnice určitě do budoucna přispěje k lepší orientaci pracovníků při inventarizaci, seznámení s platnou legislativou a ujasnění postupů během inventarizace pro stávající, ale i nové zaměstnance společnosti. K dosažení stanoveného cíle rovněž přispělo vyhodnocení výsledků inventarizačních prací, uskutečněných ve společnosti. Kromě toho byly uvedeny konkrétní případy, které mohou nastat a jak by se s nimi MUNARO Trade s.r.o. vypořádalo. Jedná se o inventarizaci skladových zásob, pohledávek, závazků, dlouhodobého majetku a tvorbu opravných položek. Důležitou částí je samozřejmě souvislost inventarizace a účetní závěrky. Kdy je patrné, že inventarizace je nezbytnou součástí. Jedině tak dojde ke kontrole a porovnání skutečných stavů se stavy evidovanými v účetnictví, kdy se případné chyby v účetnictví ihned opraví a vzniklé inventarizační rozdíly zaúčtují. Tímto způsobem se zajistí, že účetnictví bude odpovídat skutečnosti, a tak bude účetnictví vedeno průkazným a věrohodným způsobem. Správnost účtování vede k správnému sestavení výkazů účetní jednotky a předejde se uvedení nesprávných informací. Je jasné, že inventarizace má klíčovou roli, proto musí být na inventarizační práce kladen ohromný důraz a musí se postupovat s maximální pečlivostí. Bez inventarizace se neobejde žádné účetnictví.

Seznam použité literatury

a) Odborné knihy

BĚHOUNEK, Pavel. *Společnost s ručením omezeným: prakticky včetně účetnictví a daní*. 11. vyd. Olomouc: ANAG, 2014. 365 s. ISBN 978-80-7263-886-4.

KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice pro podnikatele*. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. 439 s. ISBN 978-80-7263-942-7.

MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2016: úplná znění platná k 1.1.2016*. 25. vyd. Praha: Grada, 2016. 288 s. ISBN 978-80-271-0022-4.

RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2015*. 15. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. 1120 s. ISBN 978-80-7263-924-3.

SCHIFFER, Vladimír. *Inventarizace majetku a závazků v praxi podnikatelů*. Praha: Bova Polygon, 2005. 335 s. ISBN 80-7273-117-3.

SCHIFFER, Vladimír. *Inventarizace v praxi: otázky v praxi*. Praha: Grada Publishing, 2006. 292 s. ISBN 80-247-1921-5.

SCHIFFER, Vladimír. *Vnitřní kontrolní systém. Významný nástroj ochrany majetku a hospodaření účetních jednotek*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 224 s. ISBN 978-80-7357-436-9.

SCHIFFER, Vladimír. *Správně vedené účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. 274 s. ISBN 978-80-7357-575-5.

SVOBODOVÁ, Jaroslava. *Inventarizace: praktický průvodce*. 7. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 407 s. ISBN 978-80-7263-783-6.

b) Články na internetu

SPÁČILOVÁ, Barbora. *Odvod DPH z inventarizačních rozdílů a jeho případná daňová uznatelnost*. In: *EDM Utilitas Audit & Tax* [online]. 6. 8. 2013 [cit. 2. 3. 2016]. Dostupné z: <http://edmutilitas.cz/odvod-dph-z-inventarizacnich-rozdilu-a-jeho-pripadna-danova-uznatelnost/#.Vu1PIOLhDIX>

TRUHLÁŘOVÁ, Martina: *Vnitropodnikové směrnice*. In: *portal.POHODA.cz* [online]. 27. 9. 2013 [cit. 2. 3. 2016]. Dostupné z: <http://portal.pohoda.cz/pro-podnikatele/uz-podnikam/vnitropodnikove-smernice/>

Pojištění odpovědnosti zaměstnance – ‘pojištění na blbost‘, 2016 [online]. [cit. 2. 3. 2016]. Dostupné z: <http://www.epojisteni.cz/pojisteni-odpovednosti-zamestnance-pojisteni-na-blbost/>

Pojištění majetku podnikatele, 2016 [online]. [cit. 2. 3. 2016]. Dostupné z: <http://www.ceskapojistovna.cz/p?pojisteni-majetku-firmy>

First In, First Out – FIFO, 2016 [online]. [cit. 2. 3. 2016]. Dostupné z: <http://www.investopedia.com/terms/f/fifo.asp>

c) Právní předpisy

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Zákon č. 221/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.

Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků.

Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

Vyhláška č. 503/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro zdravotní pojišťovny.

Seznam zkratek


ČÚS	České účetní standardy
D	Strana Dal
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DHP	Daň z přidané hodnoty
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
FIFO	First in, first out
MD	Strana Má dátí
Obr.	Obrázek
Sb.	Sbírka
S.r.o.	Společnost s ručením omezeným
Tab.	Tabulka
ZDP	Zákon o daních z příjmů
ZoÚ	Zákon o účetnictví

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 6. 5. 2016


Jana Bařáková

Seznam příloh

Příloha č. 1: Inventurní soupis skladových zásob